



NORGES HANDELSHØYSKOLE

Bergen, 17.desember 2012

Implementering av ABC

- En multippel casestudie av utvalgte norske tjenesteytende bedrifter

Ole-Andreas Grendstadbakk og Cecilie Gundersen

Veileder: Trond Bjørnenak

Masterutredning i fordypningsområdet økonomisk styring

NORGES HANDELSHØYSKOLE

Denne utredningen er gjennomført som et ledd i masterstudiet i økonomi og administrasjon ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at høyskolen innestår for de metoder som er anvendt, de resultater som er fremkommet eller de konklusjoner som er trukket i arbeidet.

Forord

Denne utredningen er et resultat av det selvstendige arbeidet som fullfører vår mastergrad innen hovedprofilen økonomisk styring ved Norges Handelshøyskole (NHH). Arbeidets omfang strekker seg over ett semester, og utgjør 30 studiepoeng.

Veien frem til problemstillingen startet allerede på bachelor, da vi hadde Trond Bjørnenak som foreleser, hvor vi gikk fra Sesam Stasjon-sengetøy til hvor subsidiert Grimstadbanen er og til slutt hvorfor man ikke bør kjøpe en Volvo XC90. Dette fanget vår oppmerksomhet og vi fattet en interesse for aktivitetsbasert kalkulasjon. Videre bidro dette til at vi på master valgte fag som blant annet BUS401- Strategiske lønnsomhetsanalyser og prising og BUS427- Advanced Management Accounting. Etter å ha hatt disse fagene var vi klar på at vi ønsket å skrive om noe som kunne relateres til ABC.

Det å skrive denne utredningen har vært utrolig lærerikt, særlig når det kommer til å planlegge, strukturere og gjennomføre. Vår erfaring er at det å skrive sammen har gitt oss muligheten til diskutere, og ikke minst stille kritiske spørsmål til hverandres arbeid, noe som ikke ville vært mulig om vi hadde arbeidet alene.

Vi vil rette en særlig takk til vår veileder, Trond Bjørnenak, som har vært veldig tilgjengelig og gitt oss konstruktive tilbakemeldinger. Det er motiverende og inspirerende å ha en så dyktig person til veileder, som kanskje kan mer om ABC enn hva som er til sitt eget beste. Det skal også være sagt at det har vært veldig oppløftende at han gjennom hele prosessen har vært positivt innstilt til at vi skulle få oppgaven i havn.

En stor takk rettes også til intervjuobjektene i DNB, Forsvarsbygg, Handelshøyskolen BI, Posten og Telenor – dere vet selv hvem dere er. Takk for at dere tok godt i mot oss og viste tålmodighet mot noen ivrige og uerfarne studenter. Uten deres bidrag hadde utredningen blitt særdeles tynn.

Til slutt vil vi takke vår familie for god forståelse og oppmuntring underveis.

Bergen, 17.12.2012

Ole-Andreas Grendstadbakk

Cecilie Gundersen

Sammendrag

Hovedtemaet for denne masterutredningen er aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC). Fokuset vil være på problemer knyttet til å implementere ABC.

Studien tar utgangspunkt i erfaringer fra fem norske tjenesteytende bedrifter som har implementert ABC og som fortsatt bruker det aktivt. Bedriftene er forskjellig i karakter, og de har ulike formål med ABC-kalkylene. Dette er blant annet noe som bidrar til at de ikke har den samme utformingen på ABC-modellen. Det er varierende hvor lett modellen lar seg utforme i de respektive bedriftene, særlig med tanke på at noen har problemer med samdrift og separabilitet, og andre for eksempel har problemer med å definere klare objekter.

Funnene bekrefter flere av de problemene med ABC som fremstilles i litteraturen, som blant annet at det krever mye tid og ressurser, modellen er lite dynamisk og det er et behov for kritiske suksessfaktorer. For øvrig er det funn som skiller seg ut, som for eksempel at to av bedriftene hadde problemer med fagforeningen da de skulle implementere ABC. Et annet funn er at de fleste bedriftene ikke hensyntar forutsetningene om homogenitet, separabilitet og linearitet når de utarbeider kalkylene, hvilket er interessant med tanke på at dette er et problem som ofte kommer opp i ABC-litteraturen. Det konkluderes med at dette kan skyldes at bedriftene har fullkostkalkyler, og at kalkylene da, i henhold til ABC-litteraturen, ikke vil være nøyaktig uansett. Videre har man sett om hvorvidt det er en sammenheng mellom formål og problemer, samt forskjeller i dynamikk og problemer. Det konkluderes med at det ikke er grunnlag for å argumentere for slike sammenhenger.

Man har også funnet at bedriftene har gjennomført ulike tiltak for å håndtere problemene, men at det er noen som sammenfaller. Blant de viktigste tiltakene finner man blant annet at det er essensielt å ha forankring hos de ansatte og ledelsen før man setter i gang implementeringsprosessen, og man må ikke lage for avanserte kalkyler. I denne sammenheng har man også undersøkt om time-driven ABC kan være en alternativ modell til tradisjonell ABC. Her fant man at det var varierende kunnskap om emnet, og at det foreløpig ikke så ut til å være et alternativ for noen av bedriftene.

Denne utredningen vil være nyttig først og fremst for bedrifter som vurderer å implementere ABC, men forhåpentligvis også for bedrifter som har implementert det og erfarer problemer med modellen.

Innholdsfortegnelse

FORORD.....	3
SAMMENDRAG	4
INNHALDSFORTEGNELSE.....	5
1. INNLEDNING	9
1.1 BAKGRUNN	9
1.2 FORMÅL OG PROBLEMSTILLING	10
1.3 AVGRENSNING.....	11
1.4 STRUKTUR	12
2. AKTIVITETSBASERT KALKULASJON (ABC).....	13
2.1 GRUNNLEGGENDE ELEMENTER	13
2.2 TEKNIKK	14
2.2.1 <i>Steg 1: Definer aktiviteter</i>	14
2.2.2 <i>Steg 2: Fordel kostnader</i>	14
2.2.3 <i>Steg 3: Velg fordelingsnøkkel</i>	15
2.2.4 <i>Steg 4: Grupper kostnader</i>	15
2.2.5 <i>Steg 5: Fordel kostnader til objekt</i>	15
2.3 KOSTNADSHIERARKIET	16
2.4 KOSTNADSDRIVERE	17
2.5 LEDIG KAPASITET	18
2.6 FORSKJELL MELLOM ABC OG SELVKOST- OG BIDRAGSMETODEN.....	19
2.7 ABC I TJENESTEYTENDE SEKTOR	20
2.8 FORDELER MED ABC.....	21
2.9 PROBLEMER MED ABC.....	22
2.9.1 <i>Ressurs- og tidkrevende</i>	22
2.9.2 <i>Lite dynamisk</i>	23
2.9.3 <i>Strengte forutsetninger</i>	24
2.9.4 <i>Aggregeringsfeil, spesifikasjonsfeil og målefeil</i>	25
2.9.5 <i>Kritiske suksessfaktorer</i>	26
2.10 FRA ABC TIL TIME-DRIVEN ABC	26
2.11 FORSKNINGSMODELL	28
3. METODE.....	29
3.1 FORSKNINGSDESIGN	29
3.2 FORSKNINGSTILNÆRMING.....	30

3.2.1	<i>Casestudie</i>	30
3.3	FORSKNINGSMETODE.....	33
3.4	INNSAMLING AV DATA.....	34
3.4.1	<i>Valg av intervjuobjekter</i>	34
3.4.2	<i>Intervjuguide</i>	35
3.4.3	<i>Gjennomføring av intervjuene</i>	36
3.5	ANALYSE AV DATAENE	37
3.5.1	<i>Klassifisering av data</i>	37
3.5.2	<i>Reliabilitet og validitet</i>	38
4.	EMPIRISK DATA.....	42
4.1	DNB.....	42
4.1.1	<i>Bakgrunn</i>	42
4.1.2	<i>ABC-modell</i>	42
4.2	FORSVARSBYGG	49
4.2.1	<i>Bakgrunn</i>	49
4.2.2	<i>ABC-modell</i>	49
4.3	HANDELSHØYSKOLEN BI	57
4.3.1	<i>Bakgrunn</i>	57
4.3.2	<i>ABC-modell</i>	57
4.4	POSTEN	66
4.4.1	<i>Bakgrunn</i>	66
4.4.2	<i>ABC-modell</i>	66
4.5	TELENOR.....	73
4.5.1	<i>Bakgrunn</i>	73
4.5.2	<i>ABC-modell</i>	73
5.	ANALYSE AV EMPIRISK DATA.....	82
5.1	KARAKTERISTIKKENE VED DE ULIKE ABC-MODELLENE	82
5.2	PROBLEMOMRÅDER	86
5.2.1	<i>Ressurser: Mennesker og kompetanse</i>	87
5.2.2	<i>Data, informasjon og modellering</i>	90
5.2.3	<i>Manglende stabilitet i organisasjonen eller omgivelsene</i>	92
5.2.4	<i>Forutsetninger</i>	92
5.2.5	<i>"Garbage can"-syndromet</i>	94
5.3	SAMMENHENG MELLOM FORMÅL OG PROBLEMER.....	95
5.4	DYNAMISKE STYRINGSSYSTEMER	98
5.5	ER T-ABC ET ALTERNATIV?.....	101

5.6	TILTAK.....	102
6.	KONKLUSJON	105
6.1	OPPSUMMERING AV FUNN	105
6.2	STUDIENS BEGRENSNINGER/SVAKHETER	110
6.3	FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING	110
7.	KILDER.....	112
7.1	LITTERATUR	112
7.2	INTERNETTKILDER.....	115
8.	VEDLEGG	116
8.1	VEDLEGG 1 - INTERVJUGUIDE	116

Figurliste

FIGUR 1-1	PROBLEMSTILLING OG FORSKNINGSSPØRSMÅL	11
FIGUR 2-1	ABC-PROSESSEN I FEM FASER (BASERT PÅ BJØRNENAK, 1993).....	14
FIGUR 2-2	ABC, EN TO-STEKS PROSEDYRE (BASERT PÅ BJØRNENAK, 1993; BJØRNDAL, BJØRNENAK & JOHNSEN, 2003)	16
FIGUR 2-3	KOSTNADSHIERARKIET (BJØRNENAK, 1993, s.19)	16
FIGUR 2-4	FORSKJELLEN MELLOM TRADISJONELLE KALKYLER OG ABC (BJØRNENAK, 1993, s.16)..	19
FIGUR 2-5	SAMMENHENG MELLOM T-ABC OG TRADISJONELL ABC (BJØRNENAK, 2011).....	27
FIGUR 2-6	FORSKNINGSMODELL	28
FIGUR 5-1	KONTINUUM- KOBLING AV PRODUKTENES DIREKTE RESSURSBRUK.....	84
FIGUR 5-2	ULIKE SYSTEMDIMENSJONER (BJØRNENAK & KAARBØE, 2011, s.28).....	98
FIGUR 5-3	SYSTEMDIMENSJONEN TIL DE ULIKE ABC-MODELLENE	99

Tabelliste

TABELL 3-1	KRITISKE KARAKTERISTIKKER SOM SKILLER KRYSS-SEKSJONELLE FELTSTUDIER FRA RELATERTE METODER (LILLIS & MUNDY, 2005, s.130).....	32
TABELL 3-2	OVERSIKT OVER INTERVJUENE.....	36
TABELL 5-1	KARAKTERISTIKKENE VED DE ULIKE ABC-MODELLENE.....	85
TABELL 5-2	FORMÅL OG PROBLEM VED ABC-MODELLENE 1	86
TABELL 5-3	FORMÅL OG PROBLEM VED ABC-MODELLENE 2	87
TABELL 5-4	KATEGORISERING AV PROBLEMER.....	95
TABELL 5-5	OVERSIKT OVER FORMÅL MED BEDRIFTENES ABC-KALKYLER	96
TABELL 5-6	TILTAK BEDRIFTENE HAR GJENNOMFØRT 1.....	102
TABELL 5-7	TILTAK BEDRIFTENE HAR GJENNOMFØRT 2.....	103

1. Innledning

1.1 Bakgrunn

På slutten av 1980-tallet kritiserte de amerikanske professorene H. Thomas Johnson og Robert S. Kaplan de tradisjonelle kostnadsregnskapene. De hevdet blant annet at det interne kostnadsregnskapet var for dominert av finansregnskapet. I tillegg hadde man fått en større andel indirekte kostnader enn man hadde tidligere, som følge av investeringer i produksjonsutstyr og økte innkjøps- og distribusjonskostnader. Resultatet av dette ble i følge Bjørnenak (1993) at ”de indirekte kostnadene i stor grad innkalkuleres med store påslag på direkte lønn, maskintid og materialkostnader” (s.15). Videre påpekte Johnson og Kaplan (1987, s.1) at informasjonen man fikk av kostnadsregnskapet var for utdatert, aggregert og forvrengt til å kunne være relevant for planlegging og beslutningstaking. De to var altså enig om problemene, men hvordan man skulle løse det, var de imidlertid uenig om. Johnson mente at man burde bli mer opptatt av kvalitets- og prosessstyring, mens Kaplan var mer rettet mot å introdusere nye versjoner av de tradisjonelle kalkulerings- og målstyringsverktøyene. Blant annet ble aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC) introdusert som en kalkulasjonsmetode, hvilket Kaplan mente kunne være en løsning på problemene med de tradisjonelle kostnadsregnskapene (Bjørnenak, 2003).

Fra 1985 og frem til i dag har det blitt lansert flere nye modeller innen management accounting som eksempelvis Target Costing, ABC, Balanced Scorecard, Just in Time (JIT), TQM etc. (Hansen, 2006). Hvis man ser tilbake på lærebøkene som ble lansert midt på 1980-tallet, har det stort sett bestått av emner som allerede var utviklet på 1920-tallet (Johnson & Kaplan, 1987). Man kan dermed si at utviklingen av modeller i lærebøker innen management accounting har vært formidabel de siste 25 årene. I begynnelsen kommer modellene ofte som relativt marginale bidrag i lærebøkene, før de senere øker i omfang (Hansen, 2006). Dette har også vært tilfelle for ABC. I 1991-utgaven til Horngren & Foster¹ var kapitlet om ABC på 9 sider, mens i 2005-utgaven hadde det økt til 25 sider. I 2008-utgaven var kapitlet om ABC på 35 sider, og nå i 2012-utgaven er kapitlet om ABC på 44 sider. ABC har dermed blitt viet større og større plass i lærebøker, og som følge av dette blitt brukt mer og mer i

¹ I de nyere utgavene har Horngren fått med seg flere/andre medforfattere (se litteraturlisten)

undervisning i forbindelse med management accounting. Så hvordan står det til med ABC i praksis?

Flere studier har blitt utført i en rekke land for å kartlegge omfanget av ABC-implementering blant bedrifter. Resultatene fra undersøkelser foretatt i blant annet Sverige, Storbritannia og Canada tidlig på 90-tallet viste at rundt 10-20 % av de forespurte bedriftene hadde implementert eller skulle implementere ABC (se eksempelvis Armitage & Nicholson, 1993, referert i Gosselin, 2007, s.651; Ask & Ax, 1992, 1997, referert i Gosselin, 2007, s.651; Drury & Tayles, 1994; Innes & Mitchell, 1995). I 1994 ble det foretatt en lignende studie i Norge, hvor man fant at 40 % av de forespurte industribedriftene hadde implementert eller vurderte å implementere ABC (Bjørnenak, 1997). Innes, Mitchell og Sinclair (2000) gjorde en tilsvarende undersøkelse i 1999 og fant at 17,5 % av respondentene fra de største bedriftene i Storbritannia hadde implementert ABC. Av nyere studier ble det blant annet gjort en undersøkelse i Irland i 2002 hvor man fant at 27,9 % av respondentene hadde implementert ABC (Pierce, 2004, referert i Gosselin, 2007, s.655; Pierce & Brown, 2004, referert i Gosselin, 2007, s.655).

Selv om ABC er en fordelaktig kalkulasjonsmetode i teoretisk øyemed, har den likevel ikke oppnådd høye implementeringsrater i praksis. Gosselin (1997) kaller dette fenomenet for ABC-paradokset, hvilket han formulerer som følger: ” If ABC has demonstrated benefits, why are more firms not actually employing it?” (s. 105). I følge Gosselin (1997) har man ennå ikke funnet svaret på hvorfor det er slik, men flere har foreslått potensielle årsaker (se eksempelvis Kaplan, 1986; Kennedy & Affleck-Graves, 2001). ABC-paradokset er derfor veldig interessant, og har sammen med andre faktorer bidratt til valg av tema og problemstilling i denne utredningen.

1.2 Formål og problemstilling

Slik ABC-litteraturen fremstår i dag, kan den grovt sett deles inn i følgende kategorier: 1) teoretisk fremstilling av metode og fremgangsmåte, 2) diffusjon av ABC, som ser på hvordan ABC spres i og mellom organisasjoner, 3) adopsjon og implementering, 4) fordeler og problemer med metoden, 5) vellykkede og mislykkede ABC-prosjekter (se for eksempel Gosselin, 2007). Denne utredningen vil i hovedsak fokusere på implementering og problemer, hvor formålet vil være å kartlegge problemer norske tjenesteytende bedrifter har i forbindelse med implementering av ABC, og i denne sammenheng finne ut hva som blir

gjort for å håndtere de eventuelle problemene. Utredningen vil følgelig være et bidrag til ABC-litteraturen, og forhåpentligvis være til hjelp for bedrifter som vurderer å implementere ABC, samt bedrifter som allerede har implementert det.

Utredningen søker dermed å svare på følgende problemstilling:

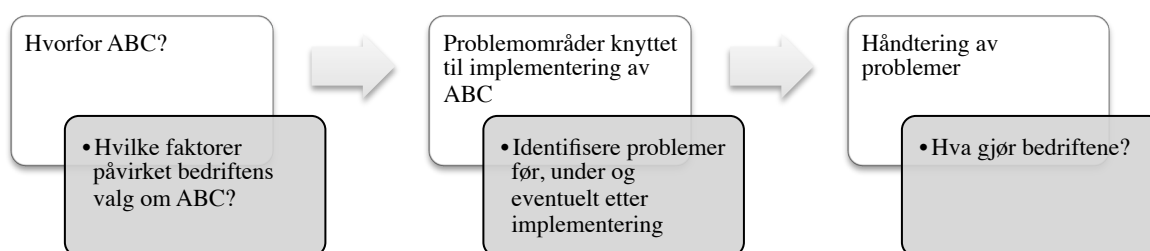
”Hva er problemene med å implementere ABC i norske tjenesteytende bedrifter?”

For å presisere problemstillingen ytterligere har det blitt utarbeidet tre forskningsspørsmål:

1. Hva var begrunnelsen(e) for at de tjenesteytende bedriftene valgte ABC i utgangspunktet?
2. Hvilke problemer kan man identifisere i ulike faser av implementeringen?
3. Hva blir gjort for å håndtere problemene?

Denne utredningen vil ta for seg en multippel casestudie, hvor de utvalgte bedriftene er norske tjenesteytende bedrifter som har deltatt på konferanser arrangert av ABC-forum (2012), og som man vet har implementert ABC. Det vil bli brukt en kombinasjon av en deduktiv og induktiv fremgangsmåte, hvor man forsøker å gå i dybden hos de ulike bedriftene. For innhenting av data vil det gjennomføres intervjuer hvor det vil bli benyttet en semi-strukturert intervjuguide slik at man kan få både direkte sammenlignbare data, men også subjektive erfaringer og refleksjoner fra respondentene.

Problemstilling og forskningsspørsmålene kan oppsummeres i følgende figur:



Figur 1-1 Problemstilling og forskningsspørsmål

1.3 Avgrensning

Denne utredningen er avgrenset til å se på norske tjenesteytende bedrifter, som har kjennskap til ABC i form av deltakelse på ABC-konferanser og at de aktivt bruker ABC i

dag. Årsaken til denne avgrensningen er at problemstillingen er formulert på en slik måte at det ikke vil være hensiktsmessig å studere bedrifter som ikke har kjennskap til ABC eller ikke har forsøkt å implementere det. Valget har falt på bedrifter i tjenesteytende sektor, hvilket skyldes at fokuset stort sett i tidligere studier har vært på industribedrifter og at virksomhetsområdet for ABC i senere tid har hatt en vridning mot tjenesteytende bedrifter (Bjørndal, Bjørnenak & Johnsen, 2003). Intervjuobjektene i de respektive bedriftene vil være personer med relevant stilling, og som jobber med ABC-prosjekter og ABC-implementering i bedriften.

1.4 Struktur

Strukturen på utredningen vil være som følger. Den starter med en innledning, hvor bakgrunn for emnet samt problemstilling og formål blir presentert. Deretter følger en presentasjon av relevant teori innenfor ABC med fokus på problemområder. I påfølgende kapittel gjennomgås metodevalg for utredningen, og blir etterfulgt av gjennomgang og analyse av de ulike casene. Utredningen avsluttes med en oppsummering av funn før studiens svakheter og forslag til videre forskning blir presentert.

2. Aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC)

I dette kapitlet presenteres teorien som vil være fundamentet for analysedelen og utredningen for øvrig. I all hovedsak vil det dreie seg om aktivitetsbasert kalkulasjon; hva det består av, fremgangsmåte, fordeler og kritikk. Det vil også bli presentert en nyere versjon av ABC, Time-driven ABC, som har som formål å rette opp i noen av de problemene som følger den tradisjonelle ABC-kalkylen.

2.1 Grunnleggende elementer

Helt siden ABC ble introdusert på 80-tallet har konseptet gjennomgått forandringer hva angår formål og virksomhetsområder. ABC var først og fremst et verktøy hvor hensikten var å bedre produktkostnader i industribedrifter, men etter hvert har det utviklet seg til å bli et verktøy som skal gi informasjon i forbindelse med styringsformål. Man er nå opptatt av hvordan ressursbruken blir drevet av aktiviteter, og hvordan man eventuelt kan påvirke denne. Når det kommer til virksomhetsområder er fokuset dreid mer fra industribedrifter til tjenesteytende bedrifter (Bjørndal, Bjørnenak & Johnsen, 2003). Fremdeles er industribedrifter mest dominerende for eksempel i lærebøker, men det har blitt mer fokus på tjenesteytende bedrifter i praksis. Dette er også noe som fremgår i analysedelen, hvor samtlige case er tjenesteytende bedrifter.

Tross forandringene med tanke på formål og virksomhetsområder, gjenstår hovedelementene i ABC uforandret; *aktiviteter* og *kostnadsdrivere*. Aktiviteter medfører kostnader, da dette er et arbeid som utføres og er en gruppe homogene arbeidsoperasjoner. Eksempelvis kan dette være administrasjon, opplæring, innkjøp, ordrehåndtering, kvalitetskontroll eller distribusjon. Aktivitetene kan ofte deles inn i ulike underaktiviteter. Ressursene (innsatsfaktorene) som inngår i aktiviteten vil utgjøre kostnadene for den gitte aktiviteten. Dette kan eksempelvis være arbeidskraft, materialer, maskiner eller en kombinasjon av disse. En aktivitet kan for øvrig være en innsatsfaktor for andre aktiviteter, og kalles gjerne da for en hjelpeaktivitet. Kostnadsdriver er en faktor som forårsaker kostnaden for en aktivitet. På lang sikt vil dette bety at kostnadsnivået i aktiviteten blir forklart av antall enheter av kostnadsdriveren (Bjørnenak, 1993, s.16).

2.2 Teknikk

Hovedformålet med ABC er å fordele kostnader til objekter gjennom aktiviteter (Bjørnenak 1993). Objekter kan være kunder, produkter, tjenester etc. Objekter forbruker en liten del direkte ressurser, det vil si ressurser som kan direkte henføres til objektene uten særlig målekostnad. Dette kan for eksempel være at en arbeider fører opp eksakt antall timer og hvilke materialer han bruker når han jobber med et spesielt produkt. Kostnadene knyttet til disse ressursene fordeles som direkte kostnader (Bergstrand, 2009). Men det er indirekte ressurser, som brukes gjennom aktiviteter, som utgjør størsteparten av ressursforbruket til objektene (Bjørndal, Bjørnenak & Johnsen, 2003).

ABC-prosessen kan deles inn i fem faser (Bjørnenak, 1993) hvilket kan illustreres i figur 2-1:



Figur 2-1 ABC-prosessen i fem faser (basert på Bjørnenak, 1993)

2.2.1 Steg 1: Definer aktiviteter

Første steget i ABC-prosessen er å identifisere og definere de aktiviteter som utføres i en bedrift. En måte å gjøre dette på er å intervju ansatte som jobber med forskjellige områder, som for eksempel administrasjon, lager, distribusjon etc. Ved å intervju de som har detaljkunnskap om prosessene, kan man sikre en god oversikt over aktivitetene. En annen måte er å la topp- og mellomledere definere aktivitetene. Denne metoden er mest sannsynlig tidsbesparende, men man vil ikke få med seg alle detaljer (Sending, 2009).

2.2.2 Steg 2: Fordel kostnader

Etter aktivitetene er definert, skal man fordele de indirekte kostnadene utover på aktivitetene. Dette kan også skje via hjelpeaktiviteter (Bjørnenak, 1993). Måter man kan gjøre dette på er å fordele basert på historisk data, intervju nøkkelpersoner eller bruke spesielle målinger. Her igjen er det intervjumetoden som er mye brukt. Det er et viktig moment at de fordelte kostnadene gir et riktig inntrykk av ressursbruken til de ulike aktivitetene, slik at man får en kausal sammenheng mellom kostnader og ressursbruk (Sending, 2009).

2.2.3 Steg 3: Velg fordelingsnøkkel

Neste steg er å velge kostnadsdrivere for aktivitetene, hvilket er et viktig ledd i ABC-prosessen. En aktivitet kan ha flere kostnadsdrivere dersom den har flere underaktiviteter, som hver har egne kostnadsdrivere (Bjørnenak, 1993). Bjørndal, Bjørnenak og Johnsen (2003) påpeker viktigheten av at kostnadsdriveren er egnet til å fordele kostnader fra en aktivitet (kostnadsgruppe) til et objekt på en god måte, og dermed forklare variasjonen i de totale kostnadene for et kostnadsobjekt. Det er imidlertid viktig å ta hensyn til at noen aktivitetskostnader er avhengig av volum, dvs. antall enheter produsert, mens andre aktivitetskostnader vil bli allokert til høyere nivåer, som serie, produkt etc. (Sending, 2009). Dette er et annet sentralt element i ABC, kjent som kostnadshierarki, som vil bli diskutert senere. Hovedpoenget med valg av kostnadsdrivere er at objektet skal bli belastet på en mest mulig rettferdig måte.

2.2.4 Steg 4: Grupper kostnader

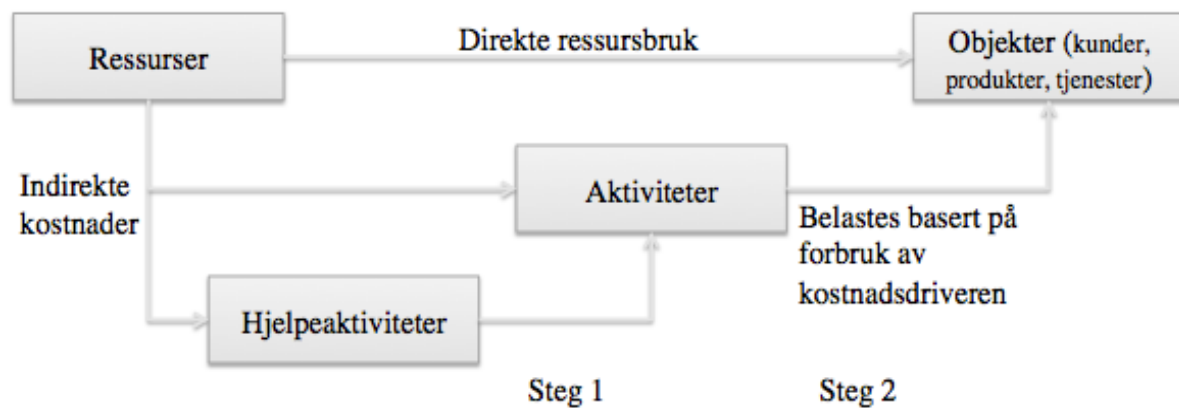
Etter man har valgt kostnadsdrivere skal man gruppere kostnadene etter felles kostnadsdrivere. I tilfeller hvor en aktivitet har flere kostnadsdrivere, må man gruppere kostnadene til aktiviteten i forhold til dette. Altså må man ta en vurdering på hvor stor andel som skal fordeles basert på hver enkelt kostnadsdriver (Bjørnenak, 1993).

2.2.5 Steg 5: Fordel kostnader til objekt

Siste steg i ABC-prosessen er å fordele kostnadene til objektet basert på hvor mye det forbruker av kostnadsdriverenheter (Bjørnenak, 1993). Kostnadene blir fordelt via en aktivitetssats, som forteller hvor mye det koster å konsumere en kostnadsdriverenhet. Aktivitetssatsen beregnes ved å dividere totale kostnader for aktiviteten med totalt forbruk av kostnadsdriveren. Man fordeler så kostnadene basert på hvor mange enheter objektet bruker av kostnadsdriveren (Sending, 2009). I tillegg blir direkte kostnader fordelt direkte til kostnadsobjektet, slik man gjør ved både selvkost- og bidragsmetoden.

Man kan med dette si at ABC er en to-steps kostnadsfordeling, der første steg er å fordele kostnader til aktiviteter basert på hvor mye ressurser de bruker, og prise aktiviteten gjennom ressursforbruk og måling av kostnadsdriver. Andre steg er å bruke den prisen til å fordele kostnadene videre fra aktiviteten til objektet (Bjørndal, Bjørnenak & Johnsen, 2003).

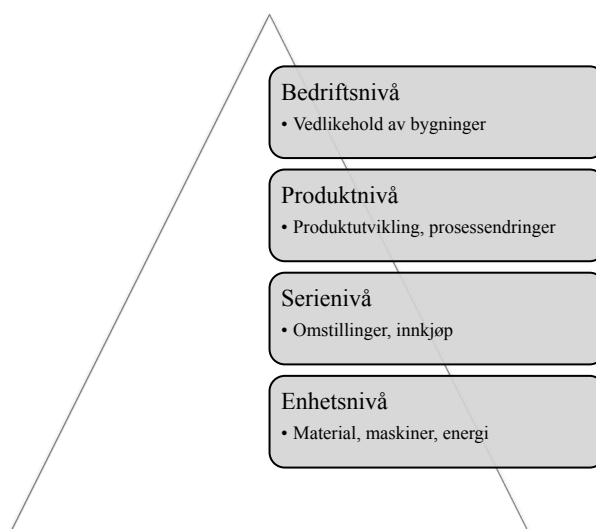
Disse to stegene omfavner de fem fasene i ABC-prosessen og er illustrert i figur 2-2.



Figur 2-2 ABC, en to-steps prosedyre (basert på Bjørnenak, 1993; Bjørndal, Bjørnenak & Johnsen, 2003)

2.3 Kostnadshierarkiet

Et av kjennetegnene med ABC er altså at man fokuserer på at det ikke bare er én faktor som driver kostnader, men flere. Med andre ord er det et fokus på flerfaktorvariabilitet. Særlig er det lagt stor tyngde på at kostnader drives av kompleksitet (Bjørndal, Bjørnenak & Johnsen, 2003). For å ivareta dette fokuset ble konseptet kostnadshierarki innført i 1990 av Robin Cooper, først og fremst med tanke på industribedrifter, men det er likefremt aktuelt for tjenesteytende bedrifter (Ittner, Larcker & Randall, 1997). Kostnadshierarkiet, slik det ble presentert av Cooper, består av fire nivåer, som vist i figur 2-3.



Figur 2-3 Kostnadshierarkiet (Bjørnenak, 1993, s.19)

Enhetsnivå representerer kostnader som varierer med volum, eller antall produserte enheter. Ressursforbruket vil på dette nivået være proporsjonalt med produksjonsvolumet. På serienivå vil ressursforbruket, og følgelig kostnadene, avhenge av antall serier og ikke antall enheter produsert. Typiske kostnader som vil være direkte for dette nivået er omstilling, inspeksjon og innkjøp. Neste nivå i hierarkiet er produktnivået. Her kan kostnadene verken relateres til antall serier eller enheter. På dette nivået er ressursforbruket knyttet til selve produktet. Eksempelvis gjelder dette spesielt for produktutviklingskostnader og kostnader i forbindelse med prosessendringer. Siste nivå er bedriftsnivået. Det som er karakteristisk for disse kostnadene er at de ikke kan knyttes til et produkt eller produktutvikling, og bør derfor ikke belastes objektene. Dette er kostnader som er nødvendig for at bedriften skal driftes, som for eksempel kostnader knyttet til oppvarming, tomt, bygninger og ledelse (Bjørnenak, 1993; Sending, 2009).

Selv om kostnadshierarkiet er et sentralt element i ABC, og nærmest en definisjon på hva ABC er, er det svært vanlig å ikke inkludere det i ABC-systemer i praksis (Bjørndal, Bjørnenak & Johnsen, 2003, s.4).

2.4 Kostnadsdrivere

Bjørnenak (1993) skiller mellom tre typer kostnadsdrivere, som følger:

- i) Hvor mange ganger man gjennomfører en aktivitet. For eksempel antall ganger man legger inn innkjøpsordrer.
- ii) Hvor lang tid gjennomførelsen av en aktivitet tar. Eksempel på dette kan være hvor lang tid det tar å åpne/stenge en bankkonto.
- iii) Størrelsen på ressursforbruket hver gang man gjennomfører en aktivitet. For eksempel kan dette være antall bord benyttet når man skal rydde eller klargjøre bord på en restaurant (Sending, 2009).

I følge Bjørndal, Bjørnenak og Johnsen (2003) er hensikten at man identifiserer kostnadsdrivere på ulike nivåer i kostnadshierarkiet, som ikke korrelerer perfekt med antall enheter produsert. I så måte er det kostnadsdriverne som former kostnadshierarkiet.

En forutsetning for kostnadsdriveren er ”at driveren kobler sammen kostnadsgruppen (aktiviteten) og det objektet man søker å måle (for eksempel kunde eller produkt)” (Bjørndal,

Bjørnenak & Johnsen, 2003, s.5). Det hentyder at kostnadsdriveren må være slik at det blir en kausal sammenheng mellom kostnadene man fordeler fra en kostnadsgruppe og det kostnadsobjektet man fordeler til.

2.5 Ledig kapasitet

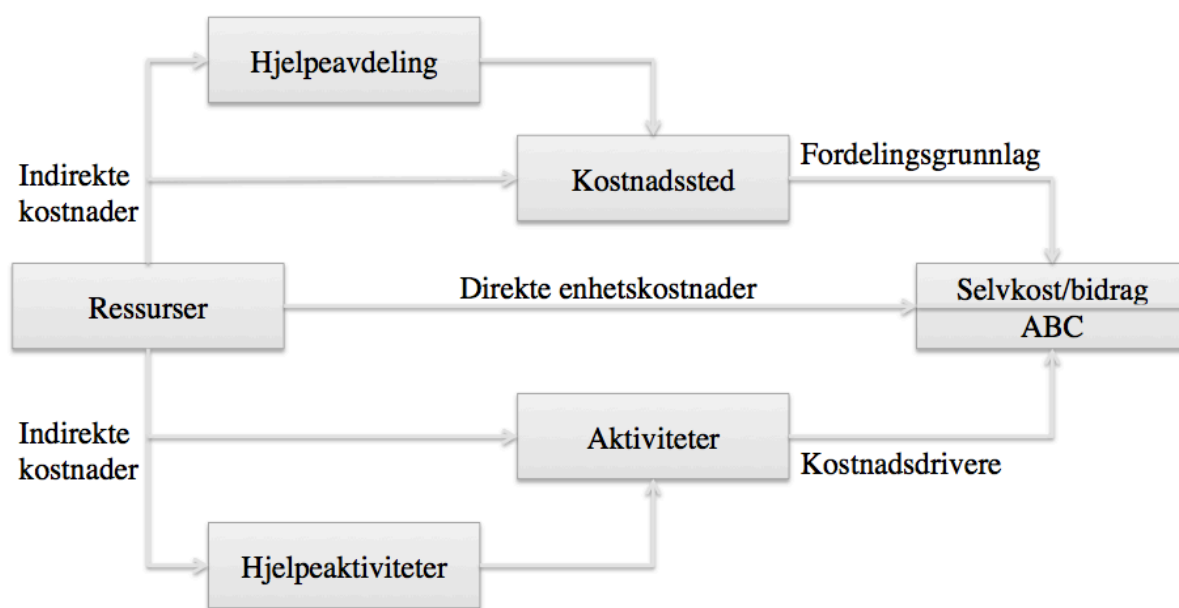
Det som er viktig når man fordeler indirekte kostnader til objektene, er at man benytter praktisk kapasitet til fordeling i stedet for budsjettert, normal eller teoretisk kapasitet. Praktisk kapasitet er den kapasiteten som maksimalt kan utnyttes i en aktivitet, og vil være lavere enn teoretisk, men i de fleste tilfeller, høyere enn budsjettert og normal kapasitet (Bjørnenak, 1993). Cooper og Kaplan (1992, s.1) presenterer følgende sammenheng:

$$\text{Tilgjengelig aktivitet (kapasitet)} = \text{Benyttet aktivitet (kapasitet)} + \text{Ledig kapasitet}$$

Siden ABC-tankegangen går ut på at man fordeler indirekte kostnader til objektene basert på deres ressursforbruk, vil kostnader knyttet til ledig kapasitet (ubenyttede ressurser) bli skilt ut av kalkylen og ikke fordelt til objektene. Det er primært to årsaker til at man ikke skal fordele disse kostnadene. For det første har ledig kapasitet ingen kausal sammenheng med produksjon av et objekt, og man bør derfor ikke fordele kostnadene knyttet til det. Fordeler man kostnader knyttet til ledig kapasitet, vil det gi et feilaktig lønnsomhetsbilde av objektet, og i verste fall føre til feile beslutninger knyttet til produksjonen. Eksempelvis brukes ofte budsjettert eller normalt volum til fordeling i selvkost- og bidragskalkyler. Dersom kapasitetsutnyttelsen er lavere enn budsjettert eller normalt volum vil man få en underdekning i innkalkuleringen, og motsatt dersom kapasitetsutnyttelsen er høyere enn budsjettert eller normalt volum; da får man en overdekning. For det andre vil man, ved å ikke innkalkulere kostnader for ledig kapasitet, kunne synliggjøre forbedringspotensial. Det vil med andre ord si at man får se hva det koster å ikke bruke kapasiteten fullt ut, og kan dermed fatte bedre beslutninger vedrørende kapasitetsutnyttelse eller ressursallokering (Bjørnenak, 1993).

2.6 Forskjell mellom ABC og selvkost- og bidragsmetoden

De grunnleggende prinsippene i en ABC-prosess er på mange måter lik for selvkost- og bidragsmetoden, i den forstand at man fordeler kostnadene først til et kostnadssted og deretter bruker en fordelingsnøkkel til å fordele de på kostnadsobjekter. I utgangspunktet var ABC nærmest som en ren selvkostkalkyle, men grunnet blant annet at kostnadshierarkiet ble introdusert, har ABC utviklet seg i retning mot en bidragstankegang. Det skal for øvrig nevnes at ABC fordeler langt flere kostnader enn bidragskalkylen (Bjørnenak, 1993). Bidragsmetoden fordeler imidlertid bare særkostnader til kostnadsobjektene, altså de kostnadene som er direkte forårsaket av objektene, slik som direkte material eller direkte lønn. Selvkostmetoden derimot, fordeler alle kostnadene ut på kostnadsobjektet. Direkte kostnader blir fordelt som i en bidragskalkyle, mens de indirekte kostnadene fordeles på en mest mulig logisk måte, slik at objektene får en rettferdig andel. Ofte vil disse fordelingsnøkklene være volumbaserte (Bergstrand, 2009). Ut fra dette kan det sies at det som skiller ABC fra selvkost- og bidragsmetoden er valg av kostnadssted og fordelingsnøkler (aktiviteter og kostnadsdrivere) (Bjørnenak, 1993, s.17). Dette er illustrert i figur 2-4.



Figur 2-4 Forskjellen mellom tradisjonelle kalkyler og ABC (Bjørnenak, 1993, s.16)

Ulempen med både selvkost- og bidragsmetoden er at de begge kan gi et misvisende kostnadsbilde av objektene, da bidragsmetoden gjerne fordeler for lite kostnader til produkter, mens selvkost fordeler for mye. Mens selvkost- og bidragsmetoden i de enkleste tilfellene fokuserer på enhetsbaserte kostnader, det vil si at de totale kostnadene er avhengig

av antall enheter produsert, fokuserer ABC på å synliggjøre kausale sammenhenger mellom ressursbruk og kostnadsobjekter, og følgelig få frem hvorvidt det man holder på med er verdiskapende eller ikke. I tillegg skiller selvkost- og bidragskalkylene bare mellom faste og variable kostnader, mens ABC, som tidligere nevnt, skiller kostnader på minst fire nivåer. Med det kan man si at kostnadsinformasjonen man får fra ABC-kalkyler vil være mer relevant for diskusjon rundt prising, produktportefølje etc. (Sending 2009).

2.7 ABC i tjenesteytende sektor

ABC-litteraturen argumenterer for at noen bedrifter er mer egnet for ABC enn andre. Dette gjelder særlig bedrifter med følgende egenskaper (Bjørnenak, 1994):

- i) Stor andel indirekte kostnader.
- ii) Utilstrekkelig eksisterende kalkylesystem.
- iii) Kompleksitet og stor grad av diversitet i produktmiksen.
- iv) Utsatt for sterk konkurranse.

Som tidligere nevnt var ABC i utgangspunktet mest knyttet til tradisjonelle produksjonsbedrifter, men siden flere typer bedrifter i tjenesteytende sektor ofte har en høy andel indirekte kostnader vil ABC være en god modell også for disse. I tillegg har konkurransebildet endret seg i tjenesteytende sektor; før var sektoren i liten grad utsatt for konkurranse sammenlignet med produksjonsnæringen, og var i stor grad preget av offentlige monopoler som post, skole, sykehus, jernbanedrift, bank etc. I de senere tider har privatisering økt og regulering har avtatt, hvilket har medført at mange av disse nevnte typer bedrifter har et voksende behov for effektivisering og styringsinformasjon. I de bedriftene som går fra offentlig til privatisering vil det ofte være enklere å innføre ABC fordi at driftsregnskapssystemer i enkelte tilfeller er fraværende som følger av manglende behov (Sending, 2009).

2.8 Fordeler med ABC

Målet med ABC er i følge Cooper og Kaplan (1992, s. 8) å forbedre resultatet til en bedrift, ikke å få mer nøyaktige kostnader. Grunnet at ABC er mer kostnadskrevende enn andre kalkylemetoder, er det naturlig at man forventer at det å implementere ABC vil generere verdier for organisasjonen (Sending, 2009). ABC kan bidra til dette på følgende måter:

Mer presist grunnlag for bedre beslutninger

Bergstrand (2009, s.85) argumenterer at grunnet den logiske tankegangen med aktiviteter og kostnadsdrivere, vil man få en mer nøyaktig fordeling av de indirekte kostnadene til kostnadsobjektene ved bruk av ABC, og produktkostnadene man oppnår med en ABC-kalkyle vil derfor være mer pålitelig (Gupta & Galloway, 2003, s.132). I tillegg vil man få frem hva aktivitetene koster ved å spore ressursbruken til kostnadsobjektene, hvilket legger til rette for en mer effektiv kostnadsstyring (Bergstrand, 2009). I denne sammenheng har regnskapsførere, som har jobbet med ABC i noen år, konkludert med at kostnadsdrivere og kostnadsdriverrater har gitt veldig viktig informasjon til kostnadsstyringsformål. Volumbaserte drivere, som tradisjonelt har blitt brukt, har ikke gitt like relevant informasjon (Gosselin, 2007, s.665). Man kan dermed argumentere at ABC gir et mer presist grunnlag enn selvkost- og bidragskalkyler, slik at man kan fatte bedre beslutninger. Beslutningene kan eksempelvis omhandle prising og produktmix eller endring i ressursbruk.

Prising og produktmix: Noen bedrifter bruker ABC til å sette nye priser på produktene sine. Ved å bruke ABC vil man sørge for at man dekker inn kostnadene til de ressursene man bruker til å produsere/tilby et gitt produkt. Resultatet av dette blir ofte at standardprodukter blir billigere, mens komplekse og/eller spesiallagde produkter blir dyrere. ABC-informasjonen kan også gi en bedre diskusjon på hva man skal gjøre med produkter man finner ulønnsomme (Cooper & Kaplan, 1992, s.8).

Endre ressursbruk: ABC-modeller kan bidra med å redusere ressursbruken uten at det går på bekostning av inntektene. Eksempelvis kan man redusere antall ganger en aktivitet utføres og/eller effektivisere utførelsen av aktivitetene (Cooper & Kaplan, 1992, s.10).

Bedre forståelse for prosesser og verdiskapning

I følge Bergstrand (2009) vil en introduksjon av kostnadshierarkiet gjøre at man får en bedre forståelse for prosessen i bedriften og hva som egentlig koster. I produksjonsbedrifter er ofte tilfellet at lavvolumsprodukter, som gjerne er mer komplekse i produksjonen, fremstår som mindre lønnsomme ved valg av ABC enn hva de ville gjort med andre kalkyler. Man kan med andre ord bruke kostnadsinformasjonen man får fra en ABC-kalkyle til å finne lønnsomme produkter og verdifulle kunder. I tillegg kan man finne ut hvorvidt en prosess er verdiskapende eller ikke, og hvor man bør sette inn mer ressurser til forbedringer (Gupta & Galloway, 2003, s. 132). Det skal for øvrig nevnes at ABC i denne sammenheng ikke skal brukes til å fatte beslutninger om et produkt skal bli produsert eller ikke, men heller gi en indikasjon på at tiltak må gjøres for å få produktet lønnsomt (Bjørnenak, 2011).

Identifiserer kostnad av ledig kapasitet

Man får identifisert hva ledig kapasitet koster, i og med at man bruker praktisk kapasitet som nevnevolum. Det at man får synliggjort ledig kapasitet, gjør at man får et bedre insentiv til å gjøre noe med det (Bergstrand, 2009). Imidlertid skal det nevnes at noen ganger er den ledige kapasiteten ønskelig, og man velger derfor å ikke gjøre noe med den (Bjørnenak, 2011).

2.9 Problemer med ABC

ABC løser flere av de problemene som er knyttet til andre og mer brukte kalkyler, som selvkost- og bidragskalkyler, men metoden er likevel ikke fullkommen. I det følgende vil det bli diskutert den mest nevnte kritikken som retter seg mot implementering av ABC.

2.9.1 Ressurs- og tidkrevende

I undervisningsøyemed fremstår ABC som en god måte for å håndtere de begrensede ressursene en bedrift har. Men virkeligheten er dessverre ofte ikke slik som i lærebøker, og utallige ledere i ulike bedrifter har gitt opp å implementere ABC etter å ha møtt økte kostnader og irriterte ansatte. Roten til problemet med ABC ligger i måten man tradisjonelt har konstruert ABC-kalkyler på. ABC fungerer utmerket i situasjoner med gitte forutsetninger, slik som i en enkelt avdeling, fabrikk eller lokasjon. Problemene oppstår når man prøver å rulle ut denne kalkulasjonsmetoden i en større skala for bruk i pågående

prosesser (Kaplan & Anderson, 2004). Kaplan og Anderson (2004) gjennomførte en studie hvor man så på innføringen av ABC i avdelingen for fondshandel i en internasjonal storbank. Man fant at innføringen av ABC krevde at 70.000 ansatte fra 100 ulike avdelinger rapportere månedlig deres timeforbruk. Firmaet måtte til slutt ansette 14 arbeidere som jobbet fulltid bare for å håndtere datainnsamlingen, prosesseringen og rapporteringen.

Eksemplet viser hvor ressurs- og tidkrevende det kan være å implementere og vedlikeholde en ABC-kalkyle i så stor skala, og at det blir en stor barriere for andre bedrifter som vurderer å implementere ABC. I mange tilfeller oppdateres systemene sjeldent ettersom det er høye kostnader knyttet til å intervju og måle, hvilket fører til at modellens estimer av prosess-, produkt- og kundekostnader fort blir utdaterte og upresise (Kaplan & Anderson, 2004).

2.9.2 Lite dynamisk

Som nevnt ovenfor, kan ABC-kalkyler være vanskelig å skalere. Det å legge til nye aktiviteter i kalkylen, for eksempel å introdusere heterogenitet innen en aktivitet, krever en ny estimering av kostnaden som skal bli tildelt til den nye aktiviteten. Anderson og Drobner (2002, referert i Kaplan & Anderson, 2004, s.4) så på kompleksiteten til aktiviteten "send pakke til kunde". Istedenfor å anta en fast kostnad per ordre sendt, vil bedriften heller synliggjøre kostnadsforskjellene ved å sende en pakke i for eksempel en stor lastebil, i en liten lastebil, "ekspress - over natten", med fly osv. I tillegg kan det hende at ordren har blitt fylt inn enten manuelt eller elektronisk, og det kan hende det er en standard eller rekommandert pakke. Alle disse ulike valgene fører til en signifikant variasjon i hvordan man kan sende en pakke, og gjør at nye aktiviteter må legges til i kalkylen, som igjen fører til at kalkylen blir mer kompleks.

Som følge av at man legger til flere aktiviteter, enten for å få et mer detaljert bilde av aktivitetene eller for å utvide ABC-kalkylen til å gjelde for hele bedriften, vil presset på software-programmene for å lagre og prosessere ABC-data øke dramatisk (Kaplan & Anderson, 2004).

Disse implementeringsproblemene har blitt åpenbare for de fleste adoptører av ABC. Men et mer subtilt og alvorlig problem oppstår i forbindelse med intervju- og undersøkelsesprosessen. Dersom man ber de ansatte i en bedrift om å estimere tidsforbruk på en gitt liste over ulike aktiviteter, vil de nesten uten unntak rapportere at de er opptatt 100 % av tiden, hvilket hentyder at det ikke finnes noe ledig kapasitet. Dette medfører at ratene for

kostnadsdriverne blir kalkulert med utgangspunkt i at ressursene brukes fullt ut (Kaplan & Anderson, 2004).

I dagens samfunn, hvor verden er i konstant forandring, er det viktig at man raskt kan tilpasse seg i forhold til omgivelsene. ABC kan i dette tilfelle virke mot sin hensikt. Ved å bruke avanserte fordelingsmekanismer, så vanskeliggjør det bedriftens evne til å tilpasse kostnadsbildet til hver enkelt beslutning og man kan i verste fall miste oversikten. Dette er en av grunnene som kan forklare hvorfor ABC har opplevd en nedgang i bruken de siste årene (Gosselin, 2007).

2.9.3 Strengte forutsetninger

Noreen (1991) argumenterer at det er viktig å etablere forutsetninger som forteller noe om når kostnadene som fremgår av et kalkylesystem er relevante, dersom formålet er å bruke dem i beslutningsprosesser. For det første vil det si at produktkostnadene må representere kostnader som kan unngås, altså vise hvordan totale kostnader endrer seg dersom man kutter ut produksjonen av et gitt produkt. I tillegg må aktivitetskostnadene være inkrementelle/marginale, slik at en endring i aktivitetsnivå viser hvordan totale kostnader endrer seg. Med dette til grunn presenterer Noreen (1991) tre forutsetninger som bør være oppfylt for at et ABC-system skal kunne gi relevant kostnadsinformasjon, hvilket er homogenitet, linearitet og separabilitet.

Homogenitet innebærer at den underliggende kostnadsfunksjonen, det vil si totale produktkostnader, kan splittes opp i ulike kostnadsgrupper, hvorav hver gruppe kun avhenger av én aktivitet, og hver aktivitet har én kostnadsdriver (Noreen, 1991; Bjørndal, Bjørnenak & Johnsen, 2003).

Linearitet krever at kostnadene (arbeidsbyrden) i hver kostnadsgruppe må være strengt proporsjonale med tilhørende variasjon på aktivitetsnivå, hvilket impliserer at de vil variere lineært med hensyn til kostnadsdrivervolum (Bjørndal, Bjørnenak & Johnsen, 2003). Dette innebærer at man ikke bør allokere kostnader som ikke er strengt proporsjonale med variasjon i aktivitetsnivå, men heller håndtere disse på en annen tilfredsstillende måte (Noreen, 1991).

Separabilitet er et krav om at kostnadene for et produkt er separabelt fra alle andre produkter og tilsvarende for aktiviteter; kostnadene for en aktivitet antas å være separabel fra alle andre

aktiviteter (Bjørndal, Bjørnenak & Johnsen, 2003). Dette impliserer en antakelse om at det ikke eksisterer avhengighet mellom produkter eller aktiviteter i en produksjonsprosess (Noreen, 1991). Med denne forutsetningen til grunn, vil ABC ikke kunne ta hensyn til eventuelle synergieffekter mellom produkter eller aktiviteter, hvilket igjen kan medføre feilaktige/dårlige beslutninger (Blakset, 2005).

Forutsetningene for at ABC skal gi et relevant kostnadsbilde er med andre ord relativt strenge. Noreen (1991, s.164) påpeker at man bør kun allokere kostnader med ABC-metoden dersom de oppfyller disse forutsetningene. Blakset (2005, s.22) hevder at spesielt kravet om linearitet og homogenitet mulig vil medføre kompliserte og detaljerte kalkyler, som vil være både tidkrevende og kostbart, og man bør derfor foreta en kost/nytte-vurdering før man setter i gang med et omfattende ABC-prosjekt.

2.9.4 Aggregeringsfeil, spesifikasjonsfeil og målefeil

Datar og Gupta (1994, s.568) klassifiserer tre typer feil som kan oppstå ved beregning av produktkostnader; aggregeringsfeil, spesifikasjonsfeil og målefeil. Aggregeringsfeil oppstår når kostnader og ressursenheter blir aggregert fra heterogene aktiviteter for å utlede en kostnadsallokeringsrate. Det vil med andre ord si at man har riktig fordelingsnøkkel, men feil antall kostnadsgrupper og følgelig vil man få en feil pris på fordelingsnøkkelen. Spesifikasjonsfeil oppstår når metoden man bruker til å identifisere kostnader til produkter ikke reflekter det faktiske ressursbehovet til de enkelte produktene (Datar & Gupta, 1994). Dette kan skyldes at man ikke benytter riktige fordelingsnøkler, man fordeler faste kostnader eller at man fordeler etter feil funksjonsform (Bjørnenak, 2011). Aggregeringsfeil og spesifikasjonsfeil kan for øvrig relateres til Noreens (1991) forutsetninger om linearitet, og spesielt homogenitet, hvor man også har fokus på å bruke riktig kostnaddriver og funksjonsform.

Målefeil relaterer seg til feil som følger av økt varians i en fordeling. Dette kan enten være feil i måling av kostnadsgrupper eller fordelingsnøkler. Aggregeringsfeil og spesifikasjonsfeil kan reduseres ved å introdusere mer detaljerte kalkyler, enten ved å disaggregere kostnadsgrupper eller tilføye mange ulike fordelingsnøkler. Men dette kan gå på bekostning av høyere målefeil, fordi usikkerheten i målingene vil øke (Datar & Gupta, 1994).

Videre henger målefeil sammen med nøyaktigheten av kostnadsdriverratene. For det første er disse ofte hentet fra personers subjektive vurdering av hva de har gjort og hva de skal gjøre i fremtiden. Dette fører til målefeil i dataene som blir fremskaffet, ettersom det er en subjektiv vurdering hvor de ansatte for eksempel prøver å huske hva man har brukt tid på (Anderson, 1997, referert i Kaplan & Anderson, 2004, s.4). For det andre kan man få ytterligere målefeil av at personene i bedriften har en forventning om hva de dataene skal brukes til, og vil dermed sørge for at de er feil, slik at de selv kommer godt ut av det. Som et resultat av dette, vil drifts-, salgs- og markedslederne ofte krangle om nøyaktigheten til ABC-kalkylens predikasjoner om kostnader og lønnsomhet, istedenfor å komme til en enighet om hvordan man skal forbedre ineffektive prosesser, ulønnsomme produkter og kunder og ledig kapasitet som modellen avslører (Argyris & Kaplan, 1994).

2.9.5 Kritiske suksessfaktorer

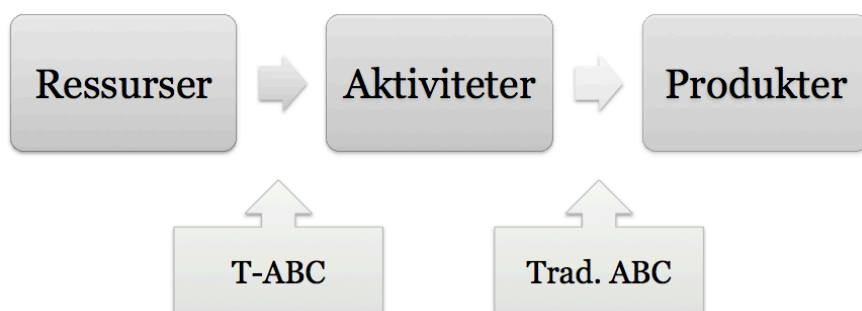
På bakgrunn av blant annet de ovennevnte faktorene, kan det argumenteres for at ABC er en kompleks metode. I tillegg har Krumwiede (1998) utført en studie av amerikanske produksjonsbedrifter hvor han finner at flere kritiske faktorer må være tilstede for å ha en vellykket implementering av ABC. Disse suksessfaktorene vil endre seg avhengig av hvor man er i implementeringsfasen. Dette kan eksempelvis være faktorer som IT-systemer, støtte fra toppledelsen, størrelse på bedriften, antall formål med ABC-kalkylen etc. Anderson (1995) har kategorisert disse faktorene i to kategorier; organisatoriske og kontekstuelle faktorer. Organisatoriske faktorer kan for eksempel være støtte fra toppledelsen, opplæring, kompetanseoverføring etc. Kontekstuelle faktorer handler derimot mer om omgivelsene rundt modellen, som for eksempel konkurranse, relevans for ledelsen, hvordan de nye systemene går sammen med eksisterende systemer etc. Det at man har mye å ta hensyn til før og under implementering av ABC, kan få metoden til å virke nærmest uoppnåelig og for avansert til at noen vil være villig til å bruke tid på den.

2.10 Fra ABC til Time-driven ABC

Kort oppsummert kan man si at ABC kan være vanskelig å implementere fordi metoden blant annet krever at man intervjuer de ansatte eller sender ut spørreskjemaer, noe som er kostbart. I tillegg vil tidsallokeringene være basert på subjektive vurderinger. Videre vil ABC-modellen være vanskelig å vedlikeholde og oppdatere fordi ressursforbruk og

prosesser vil stadig endres. For å angripe disse problemene har det blitt introdusert en alternativ metode, time-driven ABC (T-ABC) (Kaplan & Anderson, 2004).

I følge Kaplan og Anderson (2004) er T-ABC en forenklet versjon av ABC der man setter kapasitet for ressurser, eller ressursgrupper, i stedet for aktiviteter. For hver aktivitet settes et standard ressursforbruk for hvert kostnadsobjekt, og dermed slipper man å samle inn det totale ressursforbruket pr aktivitet. Sammenhengen mellom T-ABC og tradisjonell ABC er vist i figur 2-5.

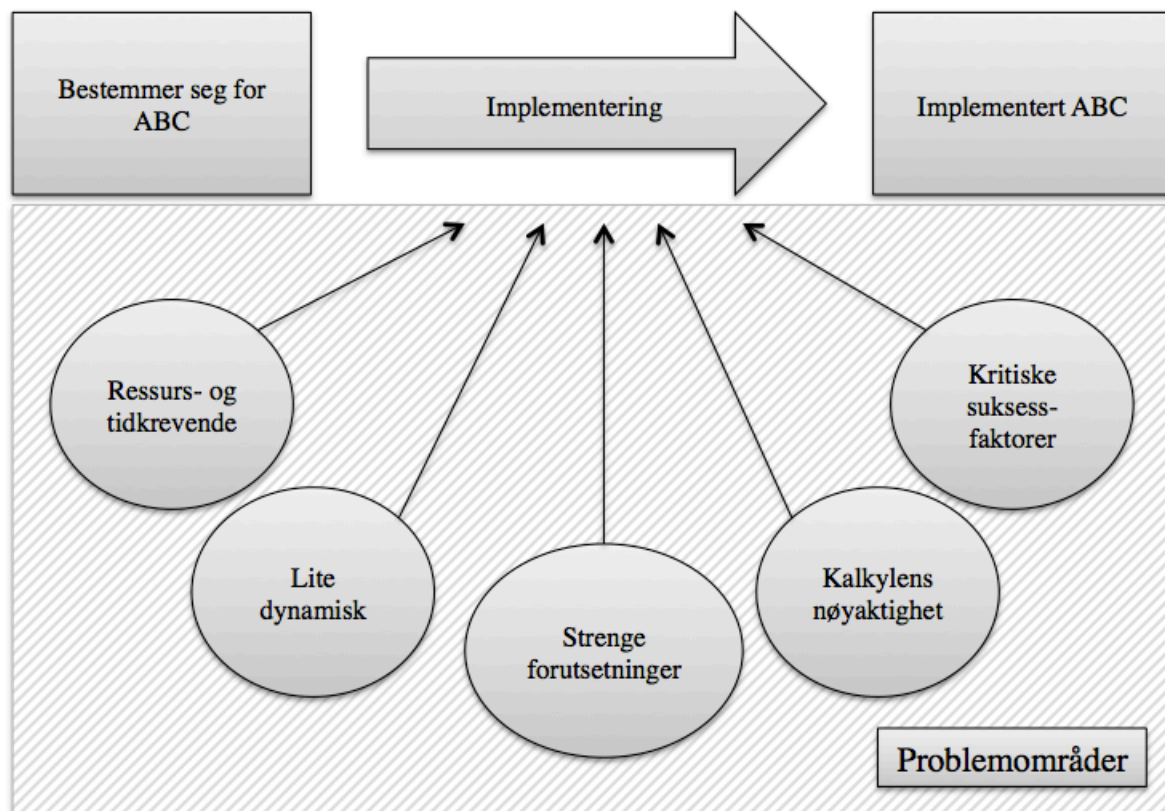


Figur 2-5 Sammenheng mellom T-ABC og tradisjonell ABC (Bjørnenak, 2011)

Det finnes både fordeler og ulemper ved å bruke T-ABC istedenfor ABC. Fordelene er at man slipper å samle inn data om fordeling på aktivitet, det er mulig å håndtere kompleksitet ved hjelp av tidsligninger, det er enklere å oppdatere og kapasitet knyttes til ressurser i stedet for aktiviteter. For mange bedrifter vil dette virke mer logisk og enklere, spesielt i de tilfellene hvor bedriftene ikke har mulighet til å angi kapasitet innenfor de ulike aktivitetene. Hovedpoenget er at T-ABC er enklere å oppdatere ved endringer i priser, produksjon eller produkter i forhold til ABC. I tillegg vil den reduserte kompleksiteten medføre at T-ABC koster mindre og er raskere å implementere relativt til ABC. Ulempene er blant annet at man er avhengig av standarder som ofte ikke finnes og som kan variere over tid, og man kan miste verdifull informasjon om ressursbruk og ledig kapasitet på aktiviteter (Bjørnenak, 2011).

2.11 Forskningsmodell

Figur 2-6 er en forskningsmodell som baserer seg på teoriene beskrevet ovenfor.



Figur 2-6 Forskningsmodell

Forskningsmodellen illustrerer at første ledd i å implementere ABC er at bedriften må bestemme seg for det. Dernest starter implementeringen, og da vil man trolig treffe på ulike problemer som blant annet kan knytte seg til rent praktiske forhold rundt kalkyleteknikken, et stort ressursbehov, høye kostnader eller organisatoriske og/eller kontekstuelle forhold.

Noen av problemene vil muligens forsvinne når man er ferdig med å implementere ABC og modellen har blitt forankret i organisasjonen og integrert med de andre systemene. Men det kan fortsatt være problemer som eksisterer i ettertid, som for eksempel behov for ressurser, innsamling av data til oppdateringer etc.

3. Metode

Formålet med dette kapitlet er å gi en forklaring på den metodiske tilnærmingen vi har til vår problemstilling. Metode er teknikker og prosedyrer for å samle inn og analysere data (Saunders, Lewis & Thornhill, 2009). Kapitlet starter med en argumentasjon for valg av forskningsdesign for å belyse hvilke problemer som er knyttet til implementering av ABC. Dernext vil datainnhenting og analysen bli forklart, med hovedvekt på utfordringer knyttet til dette. Avslutningsvis vil styrker og svakheter ved utredningen diskuteres.

3.1 Forskningsdesign

Forskningsdesign er en samlet plan for hvordan en vil gå frem for å besvare forskningsspørsmålet (Saunders et al., 2009). Dette inkluderer klare mål, grunnlag for datainnsamling og utfordringer knyttet til etiske vurderinger dersom det skulle være aktuelt. Valg av forskningsdesign avhenger av formålet, hva man ønsker å finne og forskning som er gjort tidligere på området. Man skiller gjerne mellom tre typer forskningsdesign; utforskende, beskrivende og forklarende.

Utforskende design er en kvalitativ metode, og brukes for å øke forståelsen av et problem. Det er tilrettelagt for fleksibel forskning, og dette er en stor fordel når det forskes på et relativt nytt felt der man kun kjenner symptomer på problemet (Saunders et al., 2009). Etter hvert som man avdekker interessante funn, kan man tilpasse forskningsspørsmålet underveis. Ved å velge utforskende forskningsdesign er hensikten å tilegne seg ny innsikt og bygge videre på eksisterende litteratur.

Beskrivende design kan både være en kvalitativ og kvantitativ metode, og brukes når problemet er strukturert og forstått. I tillegg er det mindre komplekst. Det tar utgangspunkt i at en viss kunnskap har blitt utviklet slik at man kan gjøre relevante sammenligninger. Formålet er å beskrive attributter, korrelasjoner, kategorier etc. (Saunders et al., 2009).

I kapittel 2.9 ble det fremsatt en del begreper, og disse ønsker vi å få utdypet mer. Hovedformålet er ikke å teste årsakssammenhenger, men å bygge opp et grunnlag for å forstå årsakssammenhenger bedre gjennom å beskrive disse problemområdene. Vi mener at en kombinasjon av beskrivende og utforskende forskningsdesign vil være best egnet til å

besvare problemstillingen. Den beskrivende delen består av å utforske og nyansere eksisterende litteratur, mens den utforskende delen består av et ønske om å finne problemområder knyttet til implementering av ABC som ikke er beskrevet i eksisterende litteratur. Hovedvekten vil imidlertid ligge på et beskrivende forskningsdesign, for å bygge opp et bedre grunnlag for å forstå hva som er problemene med å implementere ABC.

3.2 Forskningstilnærming

Ved valg av forskningstilnærming kan man i hovedsak velge mellom en induktiv eller en deduktiv tilnærming, men det er også mulig å bruke en kombinasjon av disse to. Med en deduktiv tilnærming går man fra det generelle til det spesifikke, altså at man benytter litteratur til å identifisere teorier som testes ved hjelp av data. Formålet er å forklare eller generalisere, og er velegnet dersom man vil teste en teori eller hypotese. Induktiv tilnærming derimot er å gå fra det spesifikke til det generelle, og på bakgrunn av de empiriske dataene som observeres utvikles teorier og hypoteser (Saunders et al., 2009). Selv om en induktiv tilnærming skal være fleksibel og ikke ha forutsetninger, er det for uerfarne forskere en fordel å ha en teoriforankring på forhånd (Yin, 2003).

Utredningen startet med en kartlegging av eksisterende teori om ABC og da med særlig fokus på problemområdene. Denne forstudien resulterte i en forskningsmodell og en intervjuguide som var ment å belyse problemstillingen på en best mulig måte. Vi søker å beskrive problemområdene i henhold til mer etablerte teorier, ettersom det finnes studier og begreper som vi anvender når det gjelder problemområder. Dette taler for en deduktiv tilnærming. I tillegg ønsker vi gjennom datainnsamlingen å finne ut om det er andre problemer knyttet til å implementere ABC, som ikke er beskrevet i den eksisterende litteraturen. Dette taler for en induktiv tilnærming. Dermed vil studien vår ha en kombinasjon av deduktiv og induktiv tilnærming, med hovedvekt på førstnevnte.

3.2.1 Casestudie

En casestudie kan defineres som "en strategi som involverer empiriske undersøkelser av et bestemt eksisterende fenomen innenfor en virkelig kontekst ved bruk av multiple kilder" (Robson, 2002, s.178). Casestudier er populære som et middel for å studere management accounting innenfor dens organisatoriske kontekst (Lillis & Mundy, 2005).

For vår del er det hensiktsmessig å velge en multippel casestudie, ettersom vi ønsker å studere problemer med å implementere ABC i en virkelig kontekst. Casestudie benyttes når eksisterende kunnskap er utilstrekkelig for å formulere hypoteser som kan testes og når forskningsspørsmålet krever dybdeinnsikt i hvorfor, hva eller hvordan (Saunders et al., 2009). Dette passer godt med tanke på at vi ønsker å få en bedre dybdeinnsikt i problemene med å implementere ABC. Casestudien hjelper oss med andre ord å gå i dybden på et bestemt fenomen. Fordelen med casestudie er at den kan utforske og nyansere eksisterende teori og åpne for ny innsikt. Ulempen er at vi har relativt få respondenter, og oppnår således ikke bredde i funnene (Lillis & Mundy, 2005).

Tabell 3-1 oppsummerer og viser forskjellene mellom de ulike forskningsmetodene casestudie, multippel casestudie, kryss-seksjonell feltstudie og spørreundersøkelse. Dimensjonene i tabellen er relatert til kompleksiteten til fenomenet som blir studert, bredden, utvalgslogikk, instrumentdesign og fremgangsmåter i dataanalysen (Lillis & Mundy, 2005, s.127). Man bruker en multippel casestudie for å sammenligne og vise forskjeller mellom fenomenet i forskjellige kontekster. Kompleksiteten til fenomenet som blir studert er middels, og utvalgslogikken er at man prøver å få til en replikasjon av teorien som man har funnet fram til. Utvalget er ikke tilfeldig, og utvalgsstørrelsen er liten til middels. Nøyaktigheten er lav, og den vanligste metoden for dataanalyse er kvalitativ analyse. Oppsummert er fremstillingen til Lillis og Mundy (2005) i samsvar med hva vi er ute etter, og i så måte er en multippel casestudie et godt valg for vår utredning.

Kritiske karakteristikk som skiller kryss-seksjonelle feltstudier fra relaterte metoder

	Casestudie	Multippel casestudie	Kryss-seksjonell feltstudie	Spørreundersøkelse
Eksempler på bruk av metode	Utforske fenomenets eksistens og natur Forklare kausale koblinger Utforske kontekst	Sammenligne og skape kontrast til fenomenets natur i forskjellige kontekster	Sammenligne og skape kontrast til motsetninger i eksisterende litteratur med fenomenets natur	Evaluere graden av fenomenet og relasjoner mellom dem
Kompleksiteten til fenomenet som studeres	Høy	Middels	Middels	Lav
Rasjonale ved utvalg	Teoretisk - spesifikk interesse	Teoretisk - replikasjon	Dimensjonal - konstruksjonsdrevet	Statistisk generaliserbart
Utvalg	Ikke-tilfeldig	Ikke-tilfeldig	Ikke-tilfeldig	Tilfeldig
Utvalgsstørrelse	Liten	Liten til Middels	Middels til Stor	Stor
Nøyaktighet/ Målbarhet av eksisterende konstruksjoner	Lav	Lav	Middels	Høy
Vanlig metode av dataanalyse	Kvalitativ	Kvalitativ	Kvalitativ og kvantitativ	Statistisk

Tabell 3-1 Kritiske karakteristikk som skiller kryss-seksjonelle feltstudier fra relaterte metoder (Lillis & Mundy, 2005, s.130)

I denne studien har vi valgt ut fem norske tjenesteytende bedrifter; DNB, Forsvarsbygg, Handelshøyskolen BI, Posten og Telenor. Det ble intervjuet én person hos hver bedrift, med unntak av Forsvarsbygg hvor vi intervjuet to personer i samme intervju. Hos samtlige bedrifter ble det avholdt ett intervju. På denne måten vil vi få dypere innsikt i og forståelse av hvordan bedriftene og de ansatte opplevde og opplever problemer med å implementere ABC. Det har vært avgjørende å bli godt kjent med disse bedriftene og komme i kontakt med

de rette intervjuobjektene. Grunnen til at vi har valgt å intervju flere bedrifter enn én, er at det ikke er gitt at problemene for én bedrift gjelder for andre. Ved å velge multiplert får vi en anledning til å se om det er noen likhetstrekk som går igjen, eventuelt om problemene er unike. Selv om en enkel casestudie kunne ha gitt oss lignende data i forhold til problemer med ABC, så ville det ikke ha gitt bevis for kryss-case mønstre som signifikant bedrer den interne og eksterne validiteten, hvilket vi kommer tilbake til i et senere avsnitt (Lillis & Mundy, 2005). Lillis og Mundy (2005, s.131) argumenterer videre at multiple casestudier impliserer én enhet av analyser som utgjør et "case", og at antall case som blir undersøkt er generelt lavt for å unngå problemer med å gå i dybden på analysene. At valget falt på fem bedrifter, skyldes at Lillis og Mundy (2005) argumenterer for at man bør velge mer enn én bedrift, men heller ikke for mange da det som sagt kan ødelegge vår evne til å gå i dybden. I tillegg er det et tidsperspektiv her, og med flere enn fem bedrifter ville studien ha gått utover tidsrammen vi har.

3.3 Forskningsmetode

Ved å velge en kombinasjon av beskrivende og utforskende design går vi inn i dybden og samler inn detaljrike data. Det er naturlig for oss å velge en kvalitativ tilnærming til forskningsprosessen, ettersom vi skal studere flere bedrifter og på bakgrunn av disse nyansere og utforske eksisterende teori. Vi søker å forstå bedriftenes handlinger og atferd, og få en helhet fra dataene som blir samlet inn. Dermed er en kvalitativ metode å foretrekke, fremfor en kvantitativ (Saunders et al., 2009).

Man kan velge mellom tre metoder ved innhenting av kvalitative primærdata, og disse er observasjon, gruppeintervju og individuelle intervjuer (Saunders et al., 2009). Valget vårt har falt på semi-strukturerte individuelle intervjuer. Dette går ut på at intervjueren har en liste med emner og spørsmål som dekker temaet, og disse kan variere fra intervju til intervju (Saunders et al., 2009). Fordelen er at vi her kan tilpasse spørsmålene underveis i samtalen ut ifra hva som har blitt svart tidligere. Vi ønsker å bruke åpne spørsmål for å få svar som kan avsløre respondentenes syn på ABC. Derfor bør vi holde oss til emnene for spørsmålene, selv om rekkefølgen på spørsmålene kan variere (Saunders et al., 2009). Dataene vil bli tatt opp av en diktafon og det vil bli tatt notater.

En annen fordel med intervju er det faktum at respondenten har noen å snakke med og man setter av et gitt tidsrom til å gjennomføre det. Dette er i motsetning til for eksempel et

spørreskjema, hvor respondenten må motivere seg selv og ta initiativ til å fullføre det, hvilket mange synes er vanskelig og ender opp med å utsette det eller lar være å gjøre det.

En kvalitativ tilnærming muliggjør å få frem intervjuobjektens følelser, tanker og oppfatninger, i motsetning til ved en kvantitativ studie. Hovedfordelen er at man kan gå i dybden og få frem ulike nyanser ved datainnsamlingen. Andre fordeler er at man er åpen for uventede forhold, endringer i forskningsopplegget og at den er fleksibel. Med fleksibel menes at begge parter, både intervjueren og intervjuobjektet, kan stille oppfølgingsspørsmål underveis og at intervjuobjektet gis muligheten til å utdype sine meninger (Saunders et al., 2009). Ved å unngå uklarheter og misforståelser vil den interne validiteten kunne påvirkes i en positiv retning (Yin, 2003). Erfaringen vår er at ved å stille oppfølgingsspørsmål kunne vi komme inn på temaer som var interessante for vår problemstilling, selv om disse temaene i utgangspunktet ikke ble plukket opp av spørsmålene i intervjuguiden. I tillegg opplevde vi at hvis intervjuobjektene syntes noe var uklart, så kunne vi med en gang forklare hva vi mente med spørsmål eller begreper som var uklart formulert. Imidlertid vil valg av en kvalitativ metode gå på bekostning av bredden av dataene vi samler inn. Men på en annen side vil denne ulempen veies opp ved at vi får en mer systematisk og levende virkelighetsoppfatning av dataene. Andre ulemper er at det er tidkrevende og at man er utsatt for subjektive meninger. Vi valgte likevel å benytte en kvalitativ metode, på grunn av viktigheten av å fremme en virkelighetsnær fremstilling av problemområdene knyttet til implementering av ABC.

3.4 Innsamling av data

I dette kapitlet vil det følge en beskrivelse av hvordan datainnsamlingen er utført, og begrunnelse for valgene som er tatt underveis.

3.4.1 Valg av intervjuobjekter

De utvalgte bedriftene har deltatt på konferanser arrangert av ABC-forum (2012), og har implementert ABC. ABC-forum består av konsulenter, akademikere, leverandører og brukere av ABC i private og offentlige virksomheter. Det nåværende styret består av representanter fra DNB, Telenor og Posten. Formålet med forumet er at det skal være "en arena for å utveksle faglige problemstillinger og erfaringer vedrørende kalkyleutfordringer, kostnadsdrivere og anvendelse av ABC-modeller" (ABC-forum, 2012). Ved å bruke deltakerlister fra ABC-forumet samt kontakte ledelsen direkte, fikk vi kontaktinformasjonen

til de som var involvert i ABC hos de respektive bedriftene og sendte ut mail med forespørsel om deltakelse i vår studie.

Det kan imidlertid være en svakhet ved denne oppgaven at respondentene i utgangspunktet allerede er over gjennomsnittlig interessert i ABC, og kan dermed ha et i overkant positivt inntrykk av ABC og fungere som potensielle propagandører. Respondentene er dermed ikke tilfeldig utplukket, men man kan argumentere med at utvalget ble gjort ut fra begrepet nytteverdi (Saunders et al., 2009). Nytteverdi går ut på at man velger intervjuobjekter som er relevante og som man mener mest sannsynlig sitter inne med den informasjonen man er ute etter for å kunne besvare problemstillingen på best mulig måte (Saunders et al., 2009).

Respondentene har et aldersspenn fra 30-årene til slutten av 50-årene. Fire av dem er menn, mens én er kvinne. Noen har jobbet som konsulenter før, mens andre har hatt jobber i andre bransjer først. Stillingene de nå besitter i bedriftene er stort sett knyttet til økonomistyring og kalkyler, enten som seniorrådgiver eller økonomidirektør. Felles for dem er at de alle spiller en sentral rolle når det kommer til ABC i de respektive bedriftene.

3.4.2 Intervjuguide

Vi ønsker, som tidligere nevnt, å studere problemer knyttet til implementering av ABC og ved å intervju de ulike bedriftene vil vi kunne oppdage problemområder som allerede er beskrevet av eksisterende teori eller om det er problemområder som ikke er dekket av teorien. Til dette formålet har vi valgt å utarbeide en intervjuguide. En intervjuguide er et godt rammeverk når man skal gjennomføre semi-strukturerte intervjuer. En hensiktsmessig måte å starte en intervjuguide på er å sette sammen et sett av temaer som gjenspeiler de faktorene som skal undersøkes (Saunders et al., 2009). Intervjuguiden er basert på eksisterende forskningslitteratur, og dekker områder som vi mener er relevante for vår problemstilling. På denne måten vil vi lettere kunne analysere og sammenligne dataene. Oppsettet skal være slik at rekkefølgen er logisk og ordnet, slik at intervjuobjektet kan konsentrere seg om å svare på spørsmålene, istedenfor å irritere seg over manglende struktur og forutsigbarhet. Eksempelvis har vi valgt å starte intervjuet med individuelle spørsmål, som retter fokuset mot bedriften, hvor vi spør om hvor lenge de har hatt ABC, hvordan de strukturerer det og andre tekniske spørsmål. Etter hvert kommer vi inn på hvilke problemer de opplever, og avslutter så med å spørre om forventet videre bruk av ABC.

Fordelen med en slik intervjuguide er at det er lettere å holde oversikten over for eksempel hvilke emner og spørsmål som har blitt svart på, og ikke minst hvilke man ikke har vært inne på. Spørsmålene var utarbeidet på forhånd, men muligheten for oppfølgingsspørsmål var tilstede. Intervjuguiden gjør det også lettere å stille oppfølgingsspørsmål, da det er enkelt å vite hvor man er til enhver tid og kan spore samtalen tilbake til utgangspunktet når oppfølgingsspørsmålet har blitt gjort rede for av intervjuobjektet. Intervjuguiden kan finnes i sin helhet i vedlegg 8.1.

3.4.3 Gjennomføring av intervjuene

I forkant av intervjuene tok vi kontakt med hvert enkelt intervjuobjekt på mail og avtalte møtetidspunkt og -sted. Intervjuene ble forsøkt samlet, slik at gjennomføringen kunne skje mest mulig effektivt. Intervjuene ble gjennomført i løpet av tre dager, og alle foregikk i bedriftenes respektive lokaler hvor det var booket møterom til oss i enerom. En oversikt over de ulike intervjuene er presentert i tabell 3-2.

Bedrift	Stilling	Type intervju	Dato	Tid	Plass
DnB	Fagansvarlig kostnadskalkyler, Seniorkonsulent	Ansikt til ansikt	17.oktober 2012	35 min	Bergen
Telenor	Business Analyst	Ansikt til ansikt	18.oktober 2012	80 min	Oslo
Posten	Konsernkontroller	Ansikt til ansikt	18.oktober 2012	80 min	Oslo
Forsvarsbygg	Seniorrådgiver, Administrerende direktørs stab-økonomistyring og ledelse	Ansikt til ansikt	18.oktober 2012	80 min	Oslo
Handelshøyskolen BI	Direktør for strategisk økonomistyring	Ansikt til ansikt	19.oktober 2012	65 min	Oslo

Tabell 3-2 Oversikt over intervjuene

Intervjuene startet med at vi spurte intervjuobjektene om de ønsket å bli anonymisert og om tillatelse til å ta opp intervju ved hjelp av diktafon. Det var ingen innsigelser fra intervjuobjektene om anonymisering, og det var heller ikke noe problem at vi tok opp møtet så lenge det ble brukt til akademiske formål. Slik problemstillingen er formulert i denne utredningen, vil det ikke være overhengende fare for å røpe sensitiv bedriftsinformasjon i

fremstillingen. Saunders et al. (2009) anbefaler bruk av diktafon for å plukke opp all informasjon som kommer frem under intervjuet og gjør det lettere å stille oppfølgingsspørsmål underveis. Man behøver ikke å skrive ned alt respondenten sier i form av notater, og dette gjør at man kan være mer tilstede i samtalen. Ulempen er at intervjuobjektene kan føle seg bundet og dermed ikke snakker fritt siden alt blir tatt opp av diktafonen. Før vi gikk videre med intervjuet ga vi informasjon om oss selv, og hva forskningen vår gikk ut på.

Underveis i intervjuene noterte vi litt, og på grunn av bruk av diktafon kunne vi konsentrere oss om intervjuobjektene og bestrebe å ha en god flyt og samtale i intervjuet. Etter endt dag med intervjuer skrev vi en kort oppsummering der vi redegjorde for intervjusituasjonen, ansiktsuttrykk, følelser og kroppsspråk som ikke diktafonen plukker opp. Den ikke-verbale kommunikasjonen kan være av betydning for informasjonen som fremkommer (Saunders et al., 2009).

Etter hvert som vi ble vant med situasjonen og fant ut at enkelte av spørsmålene ga mer nyttige svar enn andre, utviklet intervjuguiden seg underveis i intervjuperioden. For eksempel ble rekkefølgen noe endret, samtidig som noen av spørsmålene ble utelukket ettersom intervjuobjektene ofte indirekte svarte på dem på tidligere spørsmål.

I etterkant av intervjuene, da vi skulle utarbeide analysedelen, oppdaget vi noen uklarheter i forbindelse med intervjuene hos Forsvarsbygg, Handelshøyskolen BI og Telenor. Vi tok derfor kontakt med intervjuobjektene per e-mail, og fikk forklart det som vi var usikre på om vi hadde fortolket riktig.

3.5 Analyse av dataene

3.5.1 Klassifisering av data

Når intervjuene er gjennomført og dataen er samlet inn, er det lurt å transkribere alle lydopptakene. Transkribering er å reprodusere intervjuene skriftlig, og alt som har blitt sagt blir skrevet ned ordrett fra intervjuet (Saunders et al., 2009). Denne prosessen begynte vi med umiddelbart etter at intervjuene var gjennomført, da transkribering er en tidkrevende prosess. Det å ta opp intervjuene viste seg å være fordelaktig, da det kom fram viktige kommentarer for vår studie underveis som vi ikke hadde plukket opp gjennom våre notater.

Etter transkriberingen valgte vi å oppsummere, kategorisere og strukturere dataen. Alle disse kan brukes hver for seg, eller i kombinasjon, for å støtte opp under tolkningen av dataene. Kategorisering av data innebærer å utvikle kategorier og knytte dataene til disse kategoriene. Ved å gjøre dette kan man gjenkjenne relasjoner og deretter kunne videreutvikle kategorier (Saunders et al., 2009). Dataene ble kategorisert etter dimensjonene i forskningsmodellen. I samsvar med deduktiv tilnærming til kvalitativ analyse, så foreslår Saunders et al. (2009) å benytte dimensjoner som er sentrale i forskningsmodellen som retningslinjer til analysen.

Ulempen med denne fremgangsmetoden er at vi kan trekke forhastede beslutninger om hva som er relevant av datamateriale, ettersom vi følger et rammeverk. Denne ulempen har blitt løst ved at forskningsmodellen kun har blitt benyttet som en veiledning, og at det har blitt supplert med sentrale funn som ikke er presentert i forskningsmodellen. Gjennom hele prosessen med kategoriseringen har vi prøvd å ha et objektivt syn på datamaterialet, ettersom det er lett å tolke og gjøre seg opp meninger underveis (Saunders et al., 2009).

Kategorisering av data er en tidkrevende prosess (Saunders et al., 2009), men for vår del har det vært essensielt å belyse viktige funn og finne fellestrekk i datasettet til videre analyse. Det viktigste formålet med en kategorisering er å fjerne opplysninger fra intervjuene som ikke er relevante for vår problemstilling, og dermed sitte igjen med et strukturert datamateriale.

3.5.2 Reliabilitet og validitet

Reliabilitet og validitet må vurderes uavhengig av typen empiri som er samlet inn. Ved å se på reliabiliteten og validiteten på forskningsprosessen, vil vi si hvordan kvaliteten er på funnene vi har gjort. Funnene våre vil ikke kunne statistisk generaliseres, da vi kun har fem dybdeintervjuer som primærdata, men dette var heller aldri hensikten med å utføre en kvalitativ studie slik vi har gjort. Dette er i samsvar med artikkelen til Lillis og Mundy (2005), hvor studien til Merchant og Manzoni (1989) brukes som eksempel for at funnene ikke kunne statistisk generaliseres, men at dette heller aldri var meningen. Merchant og Manzoni (1989) prøvde ikke å spesifisere årsak-virkning mellom grad av oppnåelse innen budsjettmål og faktorer slik som industritype, størrelse, kundebase, etc. Deres mål derimot, var å dokumentere det rasjonelle mellom høyere nivå av ex ante grad av oppnåelse sammenlignet med det som har blitt skrevet i management accounting-litteraturen. Dette er i overenstemmelse med vår studie, hvor vårt mål aldri var å påvise årsak-virkning mellom

problemer knyttet til implementering av ABC og faktorer slik som størrelse og kundebase. Vårt mål var rett og slett å avdekke problemer knyttet til implementering av ABC i norske tjenesteytende bedrifter.

3.5.2.1 Reliabilitet

Reliabilitet er i hvilken grad datainnsamlingens teknikker eller analysemetode vil gi konsistente funn, og hvorvidt andre studier vil finne det samme (Saunders et al., 2009). Reliabilitet er ofte problematisk ved kvalitative metoder for datainnsamling. Ved intervju er det vår subjektive oppfattelse av situasjonen som blir lagt til grunn, og det er en overhengende fare for at vi som intervjuere har misforstått eller har lagt til for mye personlig tolkning av svarene (Saunders et al., 2009). Ved å være oppmerksom på dette i forkant og underveis, kan vi sørge for at våre funn ikke bærer preg av dette. En annen mulig trussel ved dybdeintervjuer er at vi ikke har noen garanti for at intervjuobjektene gir oss ærlige og åpne svar (Saunders et al., 2009). Det kan være at de svarer det de antar er korrekt eller de kan dikte opp historier. Ettersom vår problemstilling omhandler problemområder kan det være at respondentene er tilbakeholdne med å gi ut svar slik at de fremstår som feilfrie. Dette har vi løst ved å forklare i begynnelsen av intervjuet at funn i teorien tilsier at alle bedrifter har nok opplevd problemer med ABC i en eller annen grad, og at resultatene fra vår undersøkelse skal brukes til å hjelpe eksisterende brukere av ABC, og ikke minst nye bedrifter som vurderer å implementere ABC. Ut ifra våre funn, ser det ikke ut til at manglende åpenhet og ærlighet har vært et problem i særlig grad, men dette er noe vi ikke kan vite med sikkerhet.

Reliabiliteten i en intervjusituasjon øker desto mer strukturert intervjuet er, og følgelig påvirker intervjuerens opptreden reliabiliteten (Saunders et al., 2009). Reliabiliteten vil kunne bli påvirket av hvordan man stiller spørsmålene og om man avviker fra en forhåndsbestemt struktur i intervjuet. Dette har vi tatt hensyn til ved å stille relativt åpne og ikke-ledende spørsmål (Saunders et al., 2009). I tillegg har vi forsøkt å nullstille oss før hvert intervju, slik at vi ikke har tatt med oss svarene fra forrige intervju inn i det neste. På den ene siden har reliabiliteten blitt svekket ved at intervjuene gjennomføres ulikt, mens på en annen side har den blitt styrket ved å forholde oss til intervjuguiden. Andre forhold som kan påvirke reliabiliteten er bruk av diktafon og de ulike feilkildene som er nevnt tidligere, og disse har vi vært bevisste underveis i prosessen.

Som nevnt tidligere, tok vi kontakt med Forsvarsbygg, Handelshøyskolen BI og Telenor i etterkant av intervjuene for å oppklare eventuelle uklarheter. Ved å sende e-mail til

intervjuobjektene kunne vi sikre oss at dataene var tolket riktig. Dette er med på å styrke reliabiliteten i denne utredningen.

3.5.2.2 Validitet

Validitet er om man klarer å måle det man har til hensikt å måle, og skilles ofte opp i intern og ekstern validitet. I følge Saunders et al. (2009) er det mulighet for høyt nivå av intern validitet ved kvalitative intervjumetoder. Intern validitet er i hvilken grad resultatet er gyldig for det utvalget man har undersøkt. Målet i denne utredningen er ikke å finne kausaliteter, altså årsak-virkninger, men som tidligere nevnt kartlegge begrunnelser og problemer tjenesteytende bedrifter har i forbindelse med implementering av ABC. Ved å ha en god interaksjon med de ulike intervjuobjektene, har det muliggjort for oss å gå dypere inn og få utledet svar og tanker fra intervjuobjektene. I tillegg har vi ved å bruke intervjuer ansikt-til-ansikt unngått misforståelser i intervjusituasjonen.

Den viktigste trusselen mot validitet er at vi intervjuer personer som i utgangspunktet er i overkant interessert i ABC. Dermed vil graden av intern validitet være knyttet til om vi finner og identifiserer de riktige variablene. Satt på spissen så kan en variabel være knyttet til organisatoriske problemer slik som at et ABC-prosjekt ikke burde være styrt av økonomer, men av en annen enhet. Dette ville i så tilfelle trolig ikke bli nevnt som et problem ettersom respondentene selv er økonomer. Et annet problem kan være at vi ikke intervjuer beslutningstakerne, altså de som faktisk bestemmer om ABC-prosjektet skal gjennomføres. Med andre ord vil den interne validiteten avhenge av om vi virkelig fanger opp de virkelige problemområdene gitt respondentene vi har valgt. Avveiningen blir dermed om man ønsker å gå i dybden og få flere syn på saken i form av respondenter i ett enkelt case eller om man ønsker et multippelt case der vi får mer dybde og bredde i begrepsanalysen i form av problemområdene. I denne utredningen falt valget på sistnevnte.

Ekstern validitet er i hvilken grad vi kan generalisere dataene vi finner til lignende sammenhenger (Saunders et al., 2009). Studien vår har lav ekstern validitet, og dette skyldes at vi har brukt en kvalitativ metode med få respondenter. Men dette har vært meningen hele veien, og målet vårt har aldri vært å kunne generalisere funnene våre i utstrakt grad.

Resultatene fra vår utredning kan ha verdi for DNB, Forsvarsbygg, Handelshøyskolen BI, Posten og Telenor. I tillegg kan det være av verdi for lignende selskaper som benytter seg av ABC, og ikke minst for de selskapene som vurderer å implementere ABC. Håpet vårt er at

resultatene kan bidra til å belyse lignende problemer hos andre selskaper og bidra til videre forskning. Men det skal sies at antallet intervjuobjekter kan svekke overførselsverdien noe.

4. Empirisk data

I dette kapitlet presenteres empirisk data fra de fem intervjuene. Kapitlet er strukturert som følger. Intervjuene gjennomgås i alfabetisk rekkefølge etter navnet på bedriften. Først presenteres litt bakgrunn om bedriften. Deretter følger en beskrivelse av ABC-modellen, hvor man ser på oppbygning, formål, problemområder og eventuelle tiltak bedriften har gjennomført. Til slutt diskuteres forventet videre bruk av ABC-kalkylene. Det som fremgår i dette kapitlet er basert på svar fra respondentene. Analyse av funnene følger i kapittel 5.

4.1 DNB

4.1.1 Bakgrunn

DNB har røtter helt tilbake til 1822, da Christiania Sparebank ble etablert. Siden da har DNB vært igjennom en rekke fusjoner og oppkjøp. I 2003 ble DnB NOR etablert gjennom fusjon av DnB og Gjensidige Nor og ble dermed Norges ledende finansinstitusjon. I 2011 endret de navn til DNB og er fortsatt Norges største finanskonsern med fire forskjellige forretningsområder; Retail Norge, Storkunder & Internasjonal, DNB Markets & Forsikring og kapitalforvaltning. I 2011 produserte de rundt 13.500 årsverk. I tillegg til virksomheten i Norge har DNB flere filialer og kontorer i andre land og er i følge dem selv en av verdens ledende shippingbanker. Målet til DNB er ”å skape verdier gjennom kunsten å møte kunden”, og hele organiseringen og styringen er lagt opp slik at de på en best mulig måte kan følge det opp². Dette ser ut til å ha gitt avkastning, da konsernsjef, Rune Bjerke, kunne legge frem i 3.kvartal 2012 et resultat før skatt på omtrent 4,8 milliarder kroner, hvilket er en økning på tilnærmet 600 millioner kroner sammenlignet med 3.kvartal i 2011 (Becker, 2012).

4.1.2 ABC-modell

I følge intervjuobjektet har DNB hatt produkt- og kunderegnskaper siden 1980-tallet, men de oppdaget etter hvert at de hadde et voksende behov for mer detaljerte data og mer spesifisering på enkeltprodukter og -kunder. På 90-tallet ansatte de en person som hadde

² Hentet fra DNBs hjemmeside: www.dnb.no

erfaring med ABC fra Posten, og satte dermed i gang implementering av ABC i DNB. De hadde en rolig start på implementering, hvor de tok for seg ett og ett forretningsområde eller segment om gangen, slik at de rullet det ikke ut for hele konsernet med en gang.

Objektene i DNBs ABC-kalkyler er lett å identifisere, i og med at dette er kunder og avtaler som er klart definert. Aktivitetene er delt opp etter objektene, og kan eksempelvis være kredittvurdering, kredittbeslutning, markedsføring og etablering av avtale. Kostnadsdriverne til disse aktivitetene kan for eksempel være kundesegment, antall kunder og risikoklasse.

I dag brukes ABC i hele konsernet. Det vil med andre ord si at både kjernebankvirksomheten og datterselskaper bruker det. Under intervjuet kom det frem at ABC-kalkylene er prosjektbasert, hvilket impliserer at de ikke har én stor ABC-modell, men flere små kalkyler. De oppdateres etter hvert som det er behov, enten fordi de ikke treffer like godt i forhold til for eksempel kostnadsnivået i regnskapet, eller det har vært større strukturelle endringer innad i organisasjonen.

Omfanget varierer veldig fra prosjekt til prosjekt. De største og mest kompliserte prosjektene kan inneholde rundt 100 aktiviteter, mens de mindre kan gjerne bare ha 10. Intervjuobjektet påpeker videre: *”Der vi har veldig mange aktiviteter har vi gjerne en tidsstudie av det, slik at det er automatisk at vi får tiden på de aktivitetene og vi slipper å følge opp alle”*. Dette kan tolkes som at de mest kompliserte prosjektene blir forenklet for å spare både tid og kostnader.

For øvrig har DNB et prinsipp om at man skal ha en fullfordeling av kostnadene, og dette argumenteres med at *”alle skal ha et forhold til totalkostnaden, slik at vi ikke får marginalprising på alle.”* Imidlertid skiller de ut en form for ledig kapasitet på enkelte områder når de lager kalkylene, men den er ikke slik ABC-litteraturen tilsier. Slik det fremgår av intervjuet har DNB bedt de ansatte om å splitte tiden sin på ulike aktiviteter, altså hvor mye bruker de på prosjektarbeid, ledelse, avdelingsmøter og lignende. Dette er snakk om aktiviteter som ikke er direkte koblet til verdiskapning. Ledig kapasitet i ABC-litteraturen derimot, tilsier at man har ledig kapasitet i aktivitetene. Med andre ord vil det si at DNB ikke håndterer ledig kapasitet i form av at man definerer praktisk kapasitet, men at de har skilt ut kapasitet knyttet til noen typer aktiviteter, som gjerne ikke er produktrelatert. Den ledige kapasiteten de får påvist, behandler de ikke i særlig stor grad, hvilket vil bli diskutert mer i senere avsnitt.

På spørsmålet om de bruker kostnadshierarkiet svarer de at det er noe de gjør, men at det er litt forskjellig hvordan de gjør det:

”Noe, for eksempel IKT, har vi veldig detaljert informasjon om hvilke rutiner og sånn hva det gjelder, og på en del administrasjon vet vi hvilke produktområder eller kundeområder de jobber med og da fordeler vi gjerne det videre ned mot kostnadsobjektet lenger nede.”

Basert på utsagnet ovenfor kan det hentydes at DNB har elementer av kostnadshierarkitenkning, ved at de synliggjør kostnader på ulike nivåer og skiller mellom ulike kostnadsdrivere som ikke alle er enhetsrelatert, men likevel fordeler de kostnadene til objektene. Dette er ikke fullstendig bruk av kostnadshierarki slik ABC-litteraturen beskriver det, hvilket er at man skal beregne et bidrag på hvert nivå oppover og ikke fordele kostnader nedover. Slik gjør DNB det tilsynelatende ikke.

4.1.2.1 Formål

DNB bruker i dag ABC-kalkylene til følgende:

- Produktlønnssomhetsanalyser
- Kundelønnssomhetsanalyser

DNBs ABC-kalkyler brukes primært som kostnadselement i kundelønnssomhetsanalyser og produktlønnssomhetsanalyser. Følgelig blir de brukt til å fatte beslutninger rundt kunder og produkter: *”Det brukes både oppover for å ta beslutninger på høyere nivå, og så er det de enkelte kunderådgiverne som sitter ute som har den informasjonen som ser inntekter og kundekostnader på de enkeltkundene sine, og kan ta beslutninger fra det, om de skal selge inn nye produkter etc.”* Kunde- og produktlønnssomhetsanalysen gir innspill til strategiske beslutninger. Det vil si at eksempelvis ledelsen kan bruke den til å fatte langsiktige beslutninger, mens kunderådgivere bruker det til å kortsiktige beslutninger om produkt- og kundeportefølje.

4.1.2.2 Problemer med implementering

Ressurser: Mennesker og kompetanse

Et problem DNB erfarte, som knytter seg til det å innhente data, er at de ansatte blir skeptiske og begynner å stille spørsmål om hva det er de har fått tilsendt av skjemaer og papirer. En stor utfordring i denne sammenheng er dersom de går til fagbevegelsen via de tillitsvalgte. En misfornøyd fagforening kan være ødeleggende for en hver bedrift. Dette er for øvrig noe som ikke bare skjer i starten av implementeringsfasen, men også etter hvert som man skal oppdatere kalkylene med nye data. Hver gang de får tilsendt et nytt skjema spør de seg "hva er det nå denne gangen?".

Fagbevegelsen kan også være en utfordring i forbindelse med å skille ut ledig kapasitet:

"Vi gjør ikke så veldig mye med ledig kapasitet, fordi at vi har en sterk fagbevegelse her, så det å presentere den ledige kapasiteten blir litt vanskelig. Da vil vi ikke kunne gjøre de kartleggingene, eller vi vil ikke få aksept for de kartleggingene vi gjør, hvis primærmålet er at vi skal sjekke hvor mye ledig kapasitet vi har."

Ledig kapasitet vil i en bedrift som DNB, som tidligere nevnt, dreie seg om ledig arbeidskraft, og at man i så fall skal kreve at de ansatte håndterer flere kunder eller selger mer, og da kan det fort bli spørsmål knyttet til overbelastning.

Underveis opplevde de også at de mistet en nøkkelperson, som hadde tatt ABC med inn i DNB, til en annen avdeling: *"Da vi mistet han var det en periode der vi måtte jobbe hardt for å få den samme kompetansen og komme opp på et nivå der vi klarte å styre med systemene"*. Når det er én person som sitter med det største ansvaret og har gjort det over lengre tid, så har vedkommende opparbeidet mye taus kunnskap. Dette er en type kunnskap, kanskje mer kjent som "tacit knowledge", som ligger implisitt i mennesker (Nonaka, 1994). I følge Jacobsen og Thorsvik (2007, s.327) er det ikke uvanlig at mennesker ikke er bevisst, eller vet om, at de besitter den kunnskapen. Følgelig vil det være vanskelig å uttrykke den verbalt og skriftlig (Nonaka, 1994).

Data, informasjon og modellering

Før DNB satte i gang med implementeringen hadde de god kjennskap til ABC-teorien. I tillegg, som tidligere nevnt, hadde de med seg en person som allerede hadde jobbet med ABC før. Likevel opplevde de i starten av implementeringsfasen at det var utfordringer med

å oppnå god datakvalitet, det vil si å innhente data og finne informasjon om kostnadsdrivere og aktiviteter og ikke minst få en god løsning på hvordan man skulle oppbevare datene. Dette har også vært et problem underveis, da DNB opplever at det er vanskelig å oppdatere og vedlikeholde store datamengder.

Generelt synes DNB at den største utfordringen med ABC er når prosjektet blir for stort:

”Ser du på et enkelt, lite område, så er det ikke så vanskelig, men når du får kompleksiteten i det, når du får alt, blir det gjerne overveldende (...)”

Et ABC-prosjekt kan bli overveldende selv for de som har erfaring med det. Da får man en utfordring med å finne en balansegang mellom hvor detaljert man skal være og samtidig kunne tro på de resultatene man får ut av kalkylen.

Manglende stabilitet i organisasjonen eller omgivelsene

Etter hvert som DNB hadde satt i gang med implementering av ABC var det en annen utfordring som møtte dem, nemlig at organisasjonen endres kontinuerlig. Den organisasjonen de hadde da de satte i gang med ABC-prosjektet var en helt annen enn den de har når de kom lengre ut i prosessen. Dette kan gjøre at måling av aktiviteter og kostnadsdrivere blir vanskelig. I tillegg har DNB kampanjeperioder, hvilket gjør at man ikke får kontinuerlige resultater ved at man setter inn ekstra ressurser og aktivitetsnivået øker på de områdene man har kampanjer, som for eksempel fond og forsikring.

Forutsetninger

I forhold til Noreens (1991) tre forutsetninger, som er nevnt blant tidligere kritikk mot ABC, er dette noe DNB prøver å etterleve i størst mulig grad: *”Vi er klar over teorien og prøver i størst mulig grad å etterleve det”*. Utover dette kommer det frem i intervjuet at de synes ikke de tre forutsetningene i seg selv er et problem med ABC. *”Det er jo det som ligger til grunn for hele ABC-kalkylen, og hvis de ikke ligger til grunn, så vil du jo snart se det når vi ser hvor mye kostnader som genereres (...) Da vil vi jo få en forskjell mellom de kostnadene vi har der og de vi har i regnskapet, og da aner vi jo at her er det noe, her bør vi gå inn å se om vi har riktige kostnadsdrivere.”* Det vil med andre ord si at dette er noe som i mer eller mindre grad kommer av seg selv, utfordringen er å finne ut hva som er feil.

4.1.2.3 Tiltak

Vær proaktiv

Det er viktig å ha et godt forhold til fagforbundet og de tillitsvalgte. DNB hadde en proaktiv tilnærming med at de brukte mye tid på forankring i prosessen før de gikk ut og kartla og målte. Ved en hver endring stiller de ansatte mange spørsmål, og man er veldig skeptisk til hva som foregår, og da er det viktig at de har et forhold til det som skal skje, slik at de kan være mer åpen for endringer. Det er også essensielt at man har en god forklaring og forstår selv hva det er man setter i gang. DNB påpeker at grunnen for å begynne med ABC ikke var for å måle effektivitet, men for å synliggjøre hvor mye tid eller ressurser som brukes på de ulike aktivitetene. I tillegg har de som jobber med kalkylene hatt samlinger med rådgiverne rundt omkring i Norge, hvor de har presentert verktøyene de bruker og hvordan de utarbeider ABC-kalkylen. På den måten er det lettere å få aksept for kalkyleresultatene.

Forenklede oppdateringer

I forhold til å oppdatere og vedlikeholde data hender det at DNB gjør kvalifiserte oppdateringsantakelser i stedet for å lage helt nye kalkyler, fordi det er så mye endringer og store datamengder å forholde seg til. Dette er veldig tid- og kostnadsbesparende. Det hender også at de sender ut et lite spørreskjema til de ansatte, for eksempel rådgiverne, eller spør noen ansatte direkte om hvordan de bør oppdatere de ulike kostnadsdriverne eller satsene. Dersom de på sikt ser at estimatene likevel ikke treffer, så må de vurdere å lage helt nye kalkyler, men dette avhenger av hvor mye tid og ressurser man har tilgjengelig. Det viktigste er at man ikke gjør kalkylen for avansert. Man må finne et nivå som er passe detaljert, men samtidig gir resultater som man kan bruke i beslutningssammenheng: ”Når vi skal for eksempel kartlegge, prøver vi å ha minst mulig aktiviteter og gruppere mest mulig for å få det enklest å kunne forholde seg til, og noe som er et akseptabelt nivå å kunne svare på”. Dette er også hensiktsmessig i den forstand at rådgiverne enkelt skal skjønne hva aktivitetene og kostnadsdriverne er.

Ivareta taus kunnskap

For å sikre at tacit knowledge blir overført til andre i organisasjonen, samt spare seg for mye arbeid ved oppdateringer, lagrer DNB rutiner på hvordan de henter data når de lager en kalkyle.

4.1.2.4 Videre bruk av ABC

DNB ser ikke for seg at de kommer til å slutte med ABC i nærmeste fremtid, hvilket begrunnes med at *”vi har ikke noe godt alternativ”*. Videre påpekes det at de hele tiden prøver å gjøre forenklinger uten at det skal gå på bekostning av noe annet.

På spørsmålet om de hadde vurdert T-ABC som et alternativ til tradisjonell ABC svarte intervjuobjektet følgende:

” Ja, vi prøver oss, men det er litt utfordringer i forhold til datakvalitet og sånn (...) For da er det gjerne litt andre aktiviteter og data vi trenger for å gjøre de vurderingene og vi må mer inn på hva den enkelte rådgiver gjør. Og vi møter på større problemer i forhold til fagbevegelsen med T-ABC.”

Følgelig ser ikke intervjuobjektet at T-ABC lar seg gjennomføre i DNB, da de støter på relativt større organisatoriske utfordringer enn de gjør med ABC. For øvrig skal det nevnes at de har opplevd at T-ABC er lettere å oppdatere, fordi man gjerne bruker mer estimer.

4.2 Forsvarsbygg

4.2.1 Bakgrunn

Forsvarsbygg ble opprettet i 2001, som et resultat av et politisk vedtak, og er underlagt Forsvarsdepartementet, som gir føringer gjennom ”Instruks for økonomi- og virksomhetsstyring i forsvarssektoren”³. Tidligere var de kjent som Forsvarets Bygningstjeneste og var en del av Forsvaret. Forsvarsbygg har i dag seks forretningsområder: Utvikling, Utleie, Skifte eiendom, Futura, Nasjonale festningsverk og Fellestjenester. Gjennom disse driver de blant annet med bygging, drift, salg og forvaltning av eiendom. Den største kunden er Forsvaret, men de tilbyr også tjenester til andre kunder i det offentlige. Hovedformålet er å sørge for at Forsvarets eiendommer er drevet så effektivt som mulig, og dersom eiendommer ikke blir benyttet, så er målet å selge dem. Salg av eiendom alene sørger for at Forsvaret får over 2 milliarder kroner til å anvende til andre formål. Dette kan dermed bidra til at Forsvaret får muligheten til å moderniseres og effektiviseres⁴. Forsvarsbygg omsatte for mer enn 6 milliarder kroner i 2011, og produserte over 1400 årsverk (Årsrapport Forsvarsbygg, 2011).

4.2.2 ABC-modell

Allerede før Forsvarsbygg ble etablert hadde man i Forsvarets Bygningstjeneste benchmarket seg mot Norconsult for å sammenligne hvordan de utførte sine prosesser. I 2001 fikk de tre absolutte krav av Forsvarsdepartementet som de måtte imøtekomme innen 2005: 1) kutte antall årsverk fra 1859 til 1320, 2) redusere årlige eiendomskostnader med 200 millioner kroner, og 3) redusere antall kvadratmeter med eiendom fra 6,3 millioner m² til 4,3 millioner m² og gjennom det redusere 300 millioner i eiendomsrelaterte kostnader. Da måtte de, i følge intervjuobjektet, begynne prosessen med å forbedre produktiviteten og se på *”hva er det som er verdiskapende for kunden vår”*. Under intervjuet fremkommer det at dette var i så måte starten på implementering av ABC i Forsvarsbygg, men intervjuobjektet påpeker at *”jeg var nok den eneste som kalte dette ABC i den prosessen, for alt her gikk på å se hvordan kan vi bli mer produktive og hva er det egentlig vi ønsker å oppnå”*. På utvalgte

³ Kan lastes ned fra: www.regjeringen.no

⁴ Hentet fra Forsvarsbyggs hjemmeside: www.forsvarsbygg.no

områder gjennomførte de ABC, for eksempel på renholdstjenester, men det var egentlig ABM som var mest tydelig i Forsvarsbygg da. Dette argumenterer intervjuobjektet med at *”vi skulle synliggjøre en reduksjon i kostnadene for forvaltning, drift, vedlikehold og utvikling (FDVU)”*.

I de påfølgende årene hadde de inne eksterne konsulenter, deriblant Det Norske Veritas. I følge intervjuobjektet førte dette til en mindre omorganisering, men det ble ikke særlig forankret i bedriften og man hadde lett for å miste fokuset på hvordan man burde gjøre ting. Først etter 2003 begynte man å få ut en del effekter, men det var ikke før i 2008 at de hadde innfridd alle kravene som ble satt.

”Etter 2008 (...) gikk vi inn og begynte å analysere hva som er kostandsdriverne for eksempel i Fellestjenester på regnskap, lønn, HR, arkiv osv.”

Det kan tyde på at det var da, i 2008, det virkelige ABC-prosjektet startet i Forsvarsbygg.

Man gikk altså inn på noen områder og prøvde å finne forbedringspotensialer. Intervjuobjektet påpeker at man fortsatt har med ABM etter 2008, men *”ikke i samme utstrekning og med like tydelig fokus”*.

Grunnen til at de valgte ABC-metoden var at en sentral person hadde hørt om det på skolen, og ville sette teorien ut i praksis. Det ble veldig fort oppdaget at man måtte gjøre en del tilpasninger for at det skulle bli gjennomførbart, og intervjuobjektet understreker at *”metodikken brukes i ulik grad i forretningsområdene og det gjøres tilpasninger til den teoretiske måten å tenke ABM og ABC på. Hvis vi snakker med alle andre i Forsvarsbygg, så kaller ikke de det ABC, de snakker om at de skal ha effektiviseringsforbedring, men måten de gjør det på er ved ABC”*.

I Forsvarsbygg praktiseres ABC i flere delprosjekter eller for ett og ett forretningsområde, altså har de ikke én stor modell for hele bedriften. Det første forretningsområdet de fokuserte på var Utleie, som driver med *”utleie, drift, renhold og forskyvning av vertskap”*.

I følge intervjuobjektet er det ett felles tiltak som har blitt gjennomført som følge av en ABC-analyse; man gikk inn og så hva som styrte reise- og konferansekostnadene, noe som resulterte i et kommunikasjonssystem som gjør at man kan ha videokonferanser mellom de ulike kontorene, og dermed får redusert reisekostnadene.

I følge intervjuobjektet varierer det mellom de ulike forretningsområdene hvordan man definerer produktene/objektene i kalkylen, men det fremgår fra intervjuet at objektene er uklare ettersom de kan være definert som et forretningsområde, en prosess eller et prosjekt. Eksempelvis vil man for Fellestjenester fordele de indirekte kostnadene på områder som Konsernstab, Utvikling, Utleie, Nasjonale festningsverk (NFV) etc., og dermed synliggjøre hva tjenesten koster. Her kan aktivitetene eksempelvis være reiser, føring av faktura, personklarerings, rekruttering etc. Kostnadsdriverne er i stor grad volumbaserte, noe som kan virke logisk når man ser hvordan aktivitetene er definert. I andre forretningsområder, for eksempel Utleie og NFV, fordeler man de indirekte kostnadene på utførende prosesser. I Utvikling derimot, fordeles de indirekte kostnadene på prosjekter. Det som kanskje skiller Forsvarsbyggs ABC-metode fra andre er at selv innenfor ett forretningsområde, som Fellestjenester, gjennomfører de ikke ABC på alt som inngår i det område. For eksempel på IT&IS, som inngår i Fellestjenester, har man ikke ABC-kalkyler. Man kan med dette si at ABC-tilnærmingen i Forsvarsbygg ikke er helt slik ABC-litteraturen tilsier det, og det er tydelig at de har gjort tilpasninger, slik intervjuobjektet påpekte.

Intervjuobjektet forteller at de benytter ABC til en del løpende oppdateringer for enkelte områder, men understreker at ABC-analysene er i hovedsak av typen ad hoc. Altså man bruker det når man vil finne ut hvor mye en tjeneste koster, og dermed er det ikke en modell som oppdateres jevnlig.

På spørsmålet om de skiller ut ledig kapasitet svarer intervjuobjektet ”*Nei, vi priser det ikke*”. Videre argumenterer intervjuobjektet at i Forsvarsbygg har de ikke noen måte å synliggjøre ledig kapasitet på, men de holder på å innføre timeregistrering i hele organisasjonen for å bevisstgjøre hvor mye tid som går med på administrering i forhold til produktive aktiviteter.

Under intervjuet fremkommer det at Forsvarsbygg ikke bruker kostnadshierarkiet i særlig grad. Men de har veldig fokus på å synliggjøre kostnader på konsernnivå. På enkelte oppgaver har de en fordelingsnøkkel basert på erfaringstall og tidligere bruk av systemene. Blant annet har de en tredelt fordelingsnøkkel som hensyntar omsetning, bemanning og et såkalt grunnbidrag, som de da synliggjør ovenfor forretningsområdene. Det skal for øvrig være nevnt at kostnadshierarkiet vil heller ikke være av særlig relevans med tanke på den tilnærmingen Forsvarsbygg har til ABC.

4.2.2.1 Formål

- Kostnadseffektivisering
- Prising
- Unngå kryssubsidiering

Hovedformålet med Forsvarsbyggs ABC-kalkyler er kostnadseffektivisering.

”Vi har en målsetning om at vi skal være fullt på høyde og minst like konkurransedyktige som privat virksomhet.”

Forsvarsbygg ønsker å bruke ABC-kalkyler til å fremme tiltak som sikrer de kostnadsbesparelser i fremtiden. Videre er de opptatt av at man skal synliggjøre effekten av disse tiltakene. ABC-kalkylene blir også brukt til å prise produkter/tjenester. Eksempelvis innenfor Sikringstjenester opplevde Forsvarsbygg at de underpriset tjenesten overvåkning, og gikk dermed inn og fant en pris pr overvåkningskamera, noe som resulterte i at prisen på tjenesten nesten ble doblet.

I tillegg bruker man også kalkylene for å unngå at man kryssubsidierer. Dette er imidlertid ikke et krav fra Forsvarsdepartementet, men et ønske Forsvarsbygg selv har. I denne sammenheng forteller intervjuobjektet i mail at kryssubsidiering kan skje blant annet på to måter:

- 1) Fast vs variabel del i timepris mot samme kunde: Her vil de unngå at de for eksempel budsjetterer at indirekte kostnader skal fordeles på 10.000 timer mot kunden, men så viser faktisk regnskap at de har brukt 12.000 timer. Tilsvarende hvis de faktisk har brukt 8.000 timer, da vil Forsvarsbygg gå i tap, men intervjuobjektet påpeker at dette er noe som skjer svært sjeldent.
- 2) Salg av timer i et konkurranseutsatt marked: I følge intervjuobjektet vil salg av nye tjenester ofte kreve store investerings- og markedsføringskostnader, som i enkelte tilfeller ikke blir synliggjort i produktet som selges, blant annet ved at denne kostnaden er tatt mot kunder innenfor forsvarssektoren. Det vil i dette tilfellet si at de vil unngå at internt salg skal subsidiere konkurranseutsatt salg.

4.2.2.2 Problemer med implementering

Ressurser: Mennesker og kompetanse

Et problem som oppstod i starten av implementeringsfasen var, som nevnt, at de hadde inne eksterne konsulenter som ga en fasit på hvordan ting skulle gjøres, men det ble ikke skapt forankring verken hos ledelsen eller de som var med i prosjektene og hadde ansvaret for å implementere ABC. I følge intervjuobjektet førte dette til at hver gang de store prosjektene kom opp, så nikket de bekreftende til konsulentene og med en gang de var borte igjen var det tilbake til gamle vaner.

Et annet problem oppstod da Forsvarsbygg innførte timeregistrering. Flere av de ansatte hadde problemer med å forstå hva som ble gjort, ettersom de hadde alle ulike definisjoner på hva administrativ og produktiv tid var. *”Det ble fort at vi bare førte timer på administrativ tid for det var enkelt”*. Da de fikk tilbakemelding om at de for eksempel hadde brukt 80 % av tiden til å administrere og 20 % til å være produktiv, måtte man jo stille spørsmål til hva det er man egentlig driver med. Og dette blir ikke alltid like godt mottatt.

I forbindelse med at de skulle innføre timeregistrering fikk de et problem med at de tillitsvalgte lett kunne misforstå hensikten med det:

”De tillitsvalgte er en motstander når det bare fokuseres på å løpe fortere og gjøre ting som de mener ikke nødvendigvis er forsvarlig.”

De tillitsvalgte og fagforeningen er opptatt av at de ansatte skal ha best mulige vilkår, og kan lage et veldig oppstyr hvis de oppfatter situasjonen som at man omtrent står med stoppeklokke og tar tiden på hvor fort de ansatte klarer å jobbe, selv om det ikke er meningen med det. Intervjuobjektet påpeker at det for øvrig var varierende motstand hos de ulike forretningsområdene, da noen av dem hadde drevet med timeføring hele tiden, mens andre drev med diverse regnskapsføring og så litt mørkere på at man nå skulle få et felles regnskapssystem.

Under intervjuet fremkommer det videre at Forsvarsbygg generelt har hatt manglende kompetanse om ABC-metodikken, både for de som driver prosjektene internt og for ledelsen, som for øvrig har en lav terskel for å godkjenne ting. *”Det jeg merker er å få ledelsen til å skjønne at det er behov og at ABC er et hjelpemiddel og ikke en fasit i*

prosessen.” Få av prosjektlederne hadde økonomikompetanse, og dermed ble det vanskelig å selge inn ABC.

Forsvarsbygg har opplevd at motstandsnivået er kanskje høyere blant ingeniørene enn hos andre. Økonomene og ingeniørene har pr dags dato to forskjellige systemer i bedriften, og dermed blir det vanskelig å få dem med på tankegangen om hvordan ting burde styres og ikke minst forankre det nye systemet. I tillegg er det varierende grad av forståelse for ABC hos de ansatte.

”For noen er det klin umulig å forklare begreper, mens andre tar det med en gang. Det er også litt utfordrende når du skal forklare det til de og skjønne hvilket nivå han/hun ligger på, for av og til er det som du sier at de nikker og smiler og sier de skjønner det, og du ser i etterkant når du skal følge opp at de skjønnte ingenting av det. Og så er det andre da som gjør det helt perfekt.”

Data, informasjon og modellering

Videre var det en utfordring at det som skulle bli output fra modellen, gevinstrealiseringen, ble veldig lite dokumentert. Det gjorde at målene var veldig uklare, og man synliggjorde ikke effekten som skulle tas ut. I 2003 dannet de derfor en kjernegruppe på tre personer, der intervjuobjektet var én av de, som skulle kvalitetssikre beregningene:

”Ikke en eneste beregning som kom til oss trodde vi var troverdig, og vi godkjente ingenting.”

Følgelig manglet de som satt med ansvaret for den økonomiske metodikken og oppfølging av prosjektene motivasjon, og mange forsvant ut. Kjernegruppen ble dermed sittende igjen med mye av koordineringsrollen. Så en utfordring i denne sammenheng var å vite hvor mye skulle man kunne ta ut, og hvordan man eventuelt skulle måle det i etterkant:

”Vi har betydelige utfordringer med å få synliggjort hva gir dette i kroner og øre av produktivitetsforbedringer.”

Forutsetninger

De tre forutsetningene for at ABC skal gi relevante kostnader blir ikke hensyntatt i Forsvarsbyggs kalkyler:

”Det var sånne begrep foreleser brukte den gang, men de bruker vi svært lite av eller ikke i det hele tatt nå.”

Dermed kan det hentydes at dette ikke sees på som et særlig problem ved implementering av ABC.

4.2.2.3 Tiltak

Klare definisjoner og retningslinjer

Når man skal innføre ABC er det helt essensielt å ha klare definisjoner og retningslinjer. På denne måten unngår man at de ansatte tolker det slik som de selv mener er riktig, og samtidig sørger man for at man høyner sannsynligheten for at de dataene man får ut av modellen er pålitelige. I tillegg må man passe på at man har en god og åpen dialog med de tillitsvalgte, slik at ingen misforståelser oppstår og at de ansatte dermed motsetter seg det nye systemet. Det er også lurt å orientere de tillitsvalgte før selve prosessen settes i gang, slik at de kan være forberedt dersom de ansatte blir skeptisk og opprørt.

I forbindelse med å kunne synliggjøre gevinstrealiseringen er det veldig viktig at man har klare definisjoner på hva man skal måle og hvordan man skal måle det: *”Du må ha noen som synliggjør et realistisk anslag og hvordan effektene skal tas ut”*. Og i den sammenheng bør man ha kvalifiserte personer som har god kunnskap om ABC-metodikken. Intervjuobjektet argumenterer at beregningene kan gjerne være på et litt mer aggregert nivå, og det er viktig at man har et realistisk utgangspunkt for ABC.

IT- og økonomikompetanse

I en bedrift som Forsvarsbygg, hvor man har veldig mange ingeniører, kan det være en fordel å ansette en person (eller flere) som kan både IT og økonomi, altså som snakker ”begge språk”. Da kan det være lettere å selge inn ABC-konseptet til ingeniørene, og det kan bli lettere for økonomene å følge opp prosedyrer og data i etterkant. Imidlertid vil en ulempe i denne sammenheng være at en slik person er en veldig kostbar og ettertraktet ressurs, men noen ganger vil en slik investering være nødvendig.

Omorganisere for bedre arbeidsflyt

I forhold til manglende kompetanse erfarte Forsvarsbygg at det var mange småting som kunne endres på når man begynte å analysere hele verdikjeden og måten ting ble gjort på. Som tidligere nevnt, var mange prosjektledere uten økonomikompetanse, hvilket gjorde at de hadde ikke like god forståelse for ABC-modellen. Når de for eksempel var ferdig med et prosjekt utsatte de dokumentasjon og andre nødvendigheter som var essensiell for å få kalkylene på plass. Det Forsvarsbygg gjorde da var å flytte oppgavene fra prosjektleder til controller som i følge intervjuobjektet tok et lite intervju med vedkommende, og gikk gjennom de punkter som han sitter med detaljkunnskaper på, og så fyller controller inn og forbereder resten. På denne måten unngår man at prosjektlederen utsetter det i månedsvis og irriterer seg over det.

4.2.2.4 Videre bruk av ABC

Intervjuobjektet forteller at det fortsatt er enkelte områder av bedriften hvor det kunne vært ønskelig å gjennomføre ABC-analyser, fordi det er høye kostnader som burde vært synliggjort der. Det har imidlertid blitt vurdert å erstatte ABC med Lean i Forsvarsbygg, noe som i følge intervjuobjektet *”ikke er den store omveltningen”*.

Videre fremkommer det at Forsvarsbygg internt benytter ABC eller Lean lite som modell:

”Vi bare bruker de i forhold til å få opp bilder på kostnadsdrivere, og det som jeg egentlig har adoptert fra ABC er kostnadsdrivertankegangen og aktiviteter, og hva er det spesielt som ikke gir verdiskapning og hva er det som gjøres av aktiviteter, men som egentlig ikke noen etterspør (...) Og så kaller vi det heller ikke ABC - vi kaller det gjerne produktivitetsforbedringer.”

I forhold til T-ABC var det ikke vurdert som et alternativ til ABC. På spørsmål om intervjuobjektet kjente til konseptet kom følgende svar: *”Det kan jeg egentlig ikke si. Har kanskje vært borti begrepet, men det er hvert fall ikke noe som jeg har veldig i bevisstheten når jeg har jobbet med Forsvarsbygg.”*

4.3 Handelshøyskolen BI

4.3.1 Bakgrunn⁵

I 1943 opprettet Finn Øien BI som en kveldsskole. Etter hvert bygget de opp virksomheten slik at de også kunne tilby et toårig studium på dagtid. På 80-tallet fusjonerte de med andre norske handels- eller markedshøyskoler, og i dag kan de tilby bachelorstudier innenfor økonomi, markedsføring og ledelse, samt siviløkonomstudie, masterstudier, videreutdanning, enkeltkurs etc.

Handelshøyskolen BI er en privat institusjon, og har skoler lokalisert i seks norske byer. De samarbeider også med utenlandske skoler, slik at det er mulig for studenter å ta deler av eller hele graden sin utenlands. I 2011 hadde de inntekter på omtrent 1,3 milliarder kroner, og et årsresultat på 113 millioner kroner ⁶, som blir brukt til å styrke lærings- og fagmiljøet ytterligere.

4.3.2 ABC-modell

Handelshøyskolen BI startet med ABC for ca. fire år siden. De har en modell som gjelder for hele virksomheten, inkludert deres seks institusjoner. Historisk sett har de hatt en veldig tradisjonell økonomistyring og regnskapsførsel, hvilket var i følge intervjuobjektet ”*totalt ubrukelig*”. I forhold til den gamle tankegangen var de økonomiske virkemidlene følgende:

”Det lønner seg å øke inntektene der hvor det er studenter og så må du holde kostnadene nede på kostnadsstedet, hvilket vil si på fagområdene, instituttene osv.”

Videre påpekte intervjuobjektet:

”Og hvis du har litt kjennskap til verdiskapningen i en akademisk institusjon, så skjønner du at hele verdien ligger jo i instituttene. Det er jo der vi må satse, så det er egentlig der vi må putte penger inn, og så får vi sørge for å generere nok i produktområdene våre.”

⁵ Hentet fra Handelshøyskolen BIs hjemmeside: www.bi.no

⁶ Tall om Handelshøyskolen BI hentet fra: www.proff.no

Det fremkom under intervjuet at det var en manglende kjennskap til hvor lønnsomme produktene egentlig var, og at det derfor var på tide å gjøre noen grep.

Intervjuobjektet kjente til ABC-metoden gjennom bakgrunn fra konsulentvirksomhet hvor det ble jobbet med en del ABC-prosjekter. Det var der idéen kom om at ABC måtte passe bra for Handelshøyskolen BI, som tilbyr mange produkter og hvor en stor andel av kostnadene ikke lett lar seg tilordne de enkelte produktene. I tillegg henger mange av produktene sammen, som for eksempel et bachelorkurs som inngår i flere bachelorstudier og kan tilbys separat, og hele det administrative apparatet er med på å levere alle produktene:

”Det blir sånn at alle er involvert i alle produktene og ingen produkter er levert av bare noen, og ingen produkter står for seg selv heller nærmest. Da gjorde vi en analyse og fant ut at ABC kan være med å forklare litt av hva som egentlig er kostnadene knyttet til de ulike produktene eller til de distribusjonskanalene vi leverer produkter til.”

ABC-modellen til Handelshøyskolen BI er top-down styrt der rektor og ledergruppen analyserer resultatene og tar beslutninger på vegne av dette, men intervjuobjektet uttrykker at de har ikke rullet ut ABC som et fullstendig styringsverktøy. Det de er opptatt av er å få et bedre bilde av hva som driver kostnader, om det eksempelvis er et produkt til, en variant av et produkt, et sted til som skal levere det etc. *”Man vil fokusere på det som er påvirkbare størrelser”*.

Det første Handelshøyskolen BI gjorde var å ta tak i produktdimensjonen og kategorisere de produktene de tilbyr: *”(...) og si at på BI har vi studiepoenggivende produkter og ikke-studiepoenggivende produkter. Innenfor de studiepoenggivende så er det doktorgradsstudier, mastergrader (...) Og innen det som er ikke-poenggivende så har vi en del bedriftskurs, andre kurs (...) Så har vi stykket det opp lenger nedover og så har vi tatt egentlig pr studie og analysert i den dimensjonen (...) Det har vært veldig effektivt.”* ABC-analysen brukes som input i beslutninger knyttet til strategiske valg som blir tatt.

I dagens ABC-modell tar Handelshøyskolen BI utgangspunkt i det ordinære regnskapet. Objektene i ABC-modellen er klart definerte og omfatter blant annet studie, kurs, institutt etc. Videre har de delt inn i seks prosesser/aktiviteter, som i all hovedsak utgjør det de holder på med; tiltrekke studenter, forske, undervise, betjene, administrere og beholde (alumni-virksomhet). Innenfor de seks prosessene/aktivitetene har de rundt 40 hjelpeaktiviteter. I begynnelsen var det mange flere aktiviteter, men etter hvert har de plukket ut noen fordi de

ikke bruker aktivitetsdimensjonen så mye i analysesammenheng. Dette betyr at de er nødvendig for modellen sin del, men gir ikke så mye styringsinformasjon alene. Intervjuobjektet argumenterer med at *"hvis ikke det er egne drivere for hver av de aktivitetene som skiller de kostnadene fra hverandre, så kan du like godt slå de sammen som sådan"*. Antall kostnadsdrivere er rundt 10-15, men de kommer i forskjellige nyanser. Eksempelvis vil antall studenter være en kostnadsdriver som kan relateres til antall studenter på bachelor, master, enkelte kurs etc. Kalkylene oppdateres jevnlig på en halvårlig til årlig basis.

Handelshøyskolen BI fullfordeler alle kostnadene til produktene. Videre argumenterer intervjuobjektet at de benytter kostnadshierarkiet aktivt; *"rett og slett fordi vi er produktorganisert også."* I og med at de fullfordeler kostnader, kan de ikke benytte kostnadshierarkiet slik ABC-litteraturen tilsier det, men de har elementer av kostnadshierarkitankegang med tanke på at de, i følge intervjuobjektet, *"identifiserer det vi kaller felles-felleskost (infrastrukturkostnader som pantelånsrenter, avskrivninger og bygghveradministrasjon)"*. Videre forteller intervjuobjektet at de fordeler disse kostnadene på samtlige kostnadssteder etter headcount. Det virker dermed som de synliggjør kostnader på ulike nivåer.

Hva angår ledig kapasitet kom det frem under intervjuet at de hadde en stor diskusjon om hvorvidt de skulle gjøre noe med det i kalkylen. Foreløpig har de ikke trukket det ut, fordi de i følge intervjuobjektet, rett og slett er litt usikker på hvor de har ledig kapasitet. I tillegg argumenteres det med følgende:

"Den ledige kapasiteten på BI måtte jo være at det er plass til et par til i auditoriet og at du sløser litt med å undervise til 400 i et 600-manns auditorium, men hvis alternativet er at det ikke finnes auditorium til 400 stykker, det finnes to på 200, altså den detaljrikdom trenger vi ikke fordi det er ikke den enkelte gjennomføringen som er utfordringen vår (...) Det er den sekken du har av faglig utvikling som koster penger, når du endelig står der og underviser er det helt greit om du gjør det tre ganger. Det påvirker nesten ikke kostnadene våre."

Videre understrekes det at Handelshøyskolen BI har ikke mye ledig kapasitet heller. Det som måtte være ledige plasser i et auditorium under et gitt studieprogram selges som egne kursplasser. Slik det fremgår av utsagnet handler ikke dette om ledig kapasitet slik ABC-litteraturen tilsier det. Her er det ikke ledig kapasitet i aktiviteter, men i ressurser.

4.3.2.1 Formål

Handelshøyskolen BI bruker i dag ABC-kalkylene til følgende:

- Produktlønnsomhetsanalyser
- Kontrollere prissetting

”Handelshøyskolen BI skulle bli bedre på å ta sin egen medisin og bruke mer av de verktøyene som vi predikerer på studiene våre her, for å bli bedre på strategisk økonomistyring.”

Rektor ved Handelshøyskolen BI, Tom Colbjørnsen, ønsket å vite hva man egentlig tjente penger på, hva man ikke tjente penger på, hva man bør gjøre noe med etc. I all hovedsak bruker de ABC-kalkylene til beslutninger om produkt, som støtter opp under strategiske valg. Det var et ønske om å få kontroll over kostnadsbasen og ressursbruken.

Man bruker kalkylene i en porteføljevurderingssammenheng hvor man eksempelvis vurderer hvor få studenter man skal tillate på et studie før man legger det ned, eventuelt venter til neste år med å tilby det. For øvrig brukes ikke kalkylene alene i beslutningssammenheng: *”Det kan være andre grunner til at du gjennomfører noe som ikke er lønnsomt. Altså doktorgradene våre er forrykende ulønnsomme, men det er ikke noe valg om vi skal ha det eller ikke.”* I tillegg bruker man det til å finne ut om man har satt riktig pris, altså at produktkostnadene, som fremgår av ABC-kalkylene, blir dekket av den prisen de har satt.

Det hender også at BI skifter fokus fra produkt til distribusjonssteder, slik at de kan måle lønnsomheten på de seks studiestedene sine.

4.3.2.2 Problemer med implementering

Ressurser: Mennesker og kompetanse

Den første utfordringen for Handelshøyskolen BI oppstod rundt diskusjonen om hvordan de skulle gjennomføre ABC-kalkylene rent praktisk:

”Akademia er beryktet for å produsere mye analyser og papir som blir analysert ihjel og kritisert av andre, så lysten til å begå feil er jo ikke tilstede i det hele tatt og frykten for å begå feil er så stor at du nesten lar være å gjøre noe av det.”

Dermed blir det en utfordring i det å orke å gjennomføre analysen, fordi man bruker så lang tid på å diskutere hvordan man skal finne ut hva som er kostnadsdriverne og hvordan man skal finne disse dataene, hva man skal gjøre når man først har dataene osv. Videre diskuterte de hva de skulle gjøre om dataene ikke var komplette. Så i dette tilfellet ble det mye ”hva hvis” og ”hva om” knyttet til det å få ABC implementert i organisasjonen, noe som lett kan gjøre at man rett og slett ikke orker å gjennomføre det.

Under intervjuet kom det også frem at det har vært en tradisjon på marginalbetraktning på Handelshøyskolen BI. Mange tenker som følger:

”Det koster så lite å sette i gang, vi har jo allerede de faglige folkene her, så vi drar i gang et produkt til, så koster det oss bare 50.000 til i honorar til faglig og så får vi fire studenter som betaler 25.000 hver gang og så er det god butikk.”

Utfordring blir da å skape legitimitet og troverdighet knyttet til resultatene fra ABC-kalkylene slik at man faktisk kan bruke det, og bryte opp denne dekningsbidragstenkingen.

En annen utfordring i denne sammenheng er at utfallet med en ABC-kalkyle ofte blir dårligere enn en dekningsbidragskalkyle. Dette vil føles urettferdig for de som før var lønnsom ved en dekningsbidragskalkyle, og som nå befinner seg i en situasjon hvor de ikke lengre er lønnsom ved innføring av ABC. Følgelig blir de ansatte skeptisk og gjerne snurt, fordi ABC rokker ved måten man historisk sett har blitt målt på: *”Folk er enkle. Sier du til dem ”lever dette resultatet” på bakgrunn av et dekningsbidrag, så løper de og gjør det og synes selv de har gjort en god innsats. Plutselig kommer det en ny fyr og skal fortelle at det ikke er bra nok likevel, så blir de jo sure”*.

Når man, som et resultat av ABC-kalkylene, må legge ned et produkt blir det fort en voldsom opposisjon. Produktene i denne sammenheng er jobben til mennesker, så da kreves det brutal ledelse. I tillegg så kan fagfolk i academia ha et litt over gjennomsnittlig kjært forhold til fagområdet sitt, fordi dette er gjerne noe de har holdt på med og utviklet over lengre tid. For øvrig vil det også gå utover studentene i den forstand at det kan gi feile signaler når man legger ned et studie som noen holder på å gjennomføre.

Data, informasjon og modellering

Et annet problem Handelshøyskolen BI erfarer knytter seg til datainnsamling av kostnadsdrivere. Det å holde seg skjerpet og velge riktige drivere har til tider vist seg å være vanskelig:

”Bare noe så enkelt som antall studenter er egentlig ganske vanskelig.”

I tillegg er det en utfordring å velge hvor mange analyseobjekter man skal ha med i modellen. Handelshøyskolen BI har et par store kategorier i produktdimensjonen, slik som bachelor, master of science etc. hvor man da har mange tilhørende undergrupper av produkter. Der er det mange objekter å fordele de indirekte kostnadene på, hvilket i følge intervjuobjektet gir en forholdsvis god analyse. Utfordringen kommer når de skal allokere kostnader til de seks studiestedene, da kan argumentasjonen med at de skal være fullkost-lønnsomme være litt upassende:

”Hvis du da har brukt veldig mye ressurser på å bygge opp en argumentasjon for at vi skal ha fullkost-lønnsomme produkter, må du bruke den sammen argumentasjonen ovenfor steder for eksempel?”

Intervjuobjektet argumenterer at utfordringen i denne sammenheng er at de seks stedene som man da skal allokere kostnader til er veldig få, noe som gjør at sekken med indirekte kostnader som skal fordeles blir så stor.

Forutsetninger

I intervjuet fremkommer det at de tre forutsetningene ikke ser ut til å være til særlig hinder for å utarbeide ABC-kalkylene. Intervjuobjektet argumenterer med følgende:

”ABC ble jo i utgangspunktet utviklet for produksjonsbedrifter (...) og tjenesteytende næring er i mye større grad gummistriker enn det produksjonsbedrifter er. Det er liksom hvor mye gidder du å jobbe? Det er selvfølgelig en øvre grense (...) Er det ikke plass i auditoriet lenger så tar vi to. Jeg tror det er litt annerledes med en gang vi er i tjenesteverden.”

Intervjuobjektet forteller videre at kostnadene er veldig sprangvise hos Handelshøyskolen BI, og dermed vil eksempelvis forutsetningen om linearitet bli oppfylt så lenge man holder seg innenfor et visst intervall. Intervjuobjektet presiserer for øvrig ikke hva man har

linearitet i forhold til. Hvis tilfellet er slik at så lenge man har ledige auditorier så kan man sette opp forelesninger og fylle opp med studenter, så impliserer det at det egentlig ikke er noen kostnader, fordi én person ekstra i auditoriet har en marginalkostnad lik null. I dette tilfellet vil kostnaden være på serienivå, og linearitet betyr ikke så mye på et enhetsnivå. På den annen side kan det tenkes at det er linearitet i forhold til hvor mange kurs de tilbyr, og her vil det gå en kapasitetsgrense på hvor mange auditorier de har, og i dette tilfellet vil det være rimelig å anta kostnaden pr kurs er lineær.

Det er ingenting under intervjuet som tilsier at de har gjort beregninger på hvor riktige estimatene deres er, og i så måte kan det argumenteres at forutsetningene kunne vært et problem, men at man ikke er klar over det. På den annen side er det ikke sikkert at en slik beregning hadde gjort det store utslaget.

4.3.2.3 Tiltak

God kommunikasjon

Før man implementerer ABC og ruller det ut i organisasjonen er det viktig at man forbereder seg på en diskusjon, særlig i forhold til at man skal ansvarliggjøres de resultatene som fremkommer av kalkylene. I sammenheng med at mange synes det blir urettferdig er det kritisk at man har en god forklaring på hvorfor man gjør som man gjør, og at det ikke er de ansatte som nødvendigvis gjør en dårligere jobb dersom de får et negativt resultat, men at det er en indikator på at det er på tide å gjøre noen grep med produktporteføljen.

I forhold til at man får en opposisjon når man legger ned studiene er det viktig med god kommunikasjon med de ansatte og evne til å forklare situasjonen. Eksempelvis må man forklare at det er et produkt som forsvinner, og ikke et fagområde. I tillegg er det viktig at man ikke kutter produktet tvert, men at man har en gradvis utfasing. På denne måten vil ikke resultatene av en ABC-kalkyle fremstå så nådeløs og brutal med at studentene får muligheten til å fullføre og foreleserne kan få bedre tid til å tilpasse seg de nye ordningene. Intervjuobjektet argumenterer at de har vært flinke å selge det inn og at *”det er bedre å vite enn å ikke vite. Altså beslutningene kommer jo til å bli tatt bare på et ufattelig mye dårligere grunnlag hvis vi ikke har disse analysene.”*

Inkluder fagmiljøet

Da Handelshøyskolen BI hadde bestemt seg for å implementere ABC gikk de umiddelbart til fagmiljøet og ga beskjed om at de ville lage en ABC-analyse, og lurte på om de ville bistå. Selv om det ikke tok lang tid, var det nok til at man fikk aksept for den nye modellen, og den ble forankret hos flere enn bare de som jobber direkte med den.

Ikke lag for avanserte kalkyler

Noe annet som også er viktig er at man ikke lager for avanserte ABC-modeller.

”Det å prøve det i avanserte modeller det blir så administrativt tungt. Du rekker nærmest ikke å skru på modellen og få nye data inn før det er for sent og du må hive deg på neste runde igjen.”

Intervjuobjektet argumenterer for at man bør holde det på et nivå hvor man får gode nok data til analyseformål, men som ikke er for krevende å oppnå.

Kategoriser objektene

Med tanke på antall analyseobjekter man skal inkludere i ABC-modellen, er det veldig fint dersom man kan kategorisere ulike objekter, slik at man kan gå inn på aggregert nivå, men samtidig få det detaljert dersom det er ønskelig. Handelshøyskolen BI erfarer at jo flere kostnadsobjekter man har, jo bedre er det. Da blir andelen indirekte kostnader man fordeler så liten, så dersom man fjerner et objekt blir bortfallskostnaden tilnærmet lik null.

4.3.2.4 Videre bruk av ABC

”Ved å implementere ABC har vi fått utrolig mye bedre diskusjoner; intelligente, faktabaserte diskusjoner om hva det er vi egentlig kan gjøre for å bidra til bedre lønnsomhet. Så sånn sett har vi blitt mer intelligente.”

Handelshøyskolen føler at nytten av å implementere ABC har vært uendelig stor og kommer dermed til å fortsette med det, men da på en forenklet måte med sporadiske oppdateringer ved behov. På enkelte områder, som bachelor- og masterporteføljen, hevder intervjuobjektet at de er ganske ”gjennomanalysert”, så nå skal de begynne med litt mer grundigere analyser på deltidsstudiene og videreutdanning.

”Vår evne til strategisk styring er tidoblet.”

På spørsmålet om de har hørt om T-ABC som et alternativ til tradisjonell ABC svares følgende:

”Og så begynte jeg å lese litt om T-ABC. Mulig jeg misforstod det (...) det er ikke lettere å selge inn med en gang noe heter time driven, så skal jeg love deg at folk tror at det er taylorismen som rår, at det står en eller annen med stoppeklokke og skal måle alt mulig og tror svaret ligger der. Det har jeg ikke noe tiltro til.”

Man kan dermed hevde at T-ABC ikke anses som et godt alternativ til den tradisjonelle ABC-kalkylen for Handelshøyskolen BI.

4.4 Posten

4.4.1 Bakgrunn

Posten ble opprettet i 1647 av Hannibal Sehested, og Henrik Morian fikk drive Postverket med enerett helt frem til 1719, da staten tok over styringen. Posten utviklet seg stadig hva angår distribusjon- og frankeringsmetoder, postklassifisering etc. I 2002 ble Posten til aksjeselskapet Posten Norge. I 2008 omorganiserte de mye av driften, hvor de blant annet lanserte en ny merkevare, Bring, som i hovedsak retter seg mot bedriftskunder. I tillegg introduserte de en ny logo og startet omlegging til Post i Butikk. I dag har de over 20.000 ansatte og 1400 salgssteder i Norge⁷. I 2011 var driftsinntektene 22,98 milliarder kroner, hvorav 14,5% var inntekter fra enerettsområdet (Årsrapport Posten, 2011).

4.4.2 ABC-modell

Posten har drevet med aktivitetsbasert metode før de i det hele tatt visste at det var det de holdt på med, og grunnen er veldig enkel: ”*Posten er veldig aktivitetsbasert (...) det å drive med transport er oppfattet som en aktivitet, og det å drive med utlevering er en aktivitet*”. Rundt 1994 begynte de å ta innover seg den nye tankegangen som lå bak ABC-metodikken. Intervjuobjektet hadde erfaring med ABC og produktkalkyler fra sitt tidligere yrke som konsulent. Så før de begynte med ABC hadde de allerede samlet inn mye data og strukturert det. I følge intervjuobjektet hadde de blant annet gjort store kostnadsundersøkelser hvor de brukte ”penn-pcer” som man raskt og effektivt kunne registrere observasjoner på. Man fikk da data som kunne brukes i blant annet tidsstudier og frekvensstudier, men de registrerte ikke data som var egnet for kalkyleverktøy.

Intervjuobjektet argumenterer at årsaken til at Posten begynte med produktregnskap og kalkyler var at man fikk fokus på enerettsområde, fordi Post- og Teletilsynet (PT) ville ha dokumentert at man ikke drev med uønsket krysssubsidiering. I tilfellet for Posten er det altså en form for krysssubsidiering som er ønsket, for eksempel geografisk enhetsporto. Den uønskede er mellom produkter, det vil si at regulerte, pliktige produkter ikke skal subsidiere konkurranseutsatte produkter: ”*Det måtte være gjennomiktig og det måtte være etter gode prinsipper, og de skal kunne se at vi ikke driver uønsket krysssubsidiering av det regnskapet.*”

⁷ Hentet fra Postens hjemmeside: www.posten.no

At man bruker eventuelt enhetsoverskudd til å prise tjenestene våre slik at vi holder andre ute på konkurransemarkedet". Første gang de måtte levere inn produktregnskapet var i 1996, men da med 1995-tall. Nå rapporterer de på en årlig basis, og modellen gjelder for hele virksomheten.

ABC-modellen har endret seg over tid, men den de har i dag har i følge intervjuobjektet vært mer eller mindre lik siden 2003. Objektene hos Posten kan klart defineres som produkter og tjenester de tilbyr. Volum vil i all hovedsak være den viktigste kostnadsdriveren for Posten. Andre kostnadsdrivere er ferdtid, altså den tiden man bruker på å kjøre ut/hente post, og kunde/postkontorstruktur. Inni modellen har de en "stand alone"-betraktning for å kontrollere eneretten, hvor de fordeler kostnadene etter et årsaksprinsipp, altså man ser på hvilke produkter som er den faktiske årsaken til en gitt kostnad, i stedet for mottatt nytteprinsipp. I modellen har de også en geografisk dimensjon, hvor de skiller mellom tettsted, by og land.

Under intervjuet kommer det frem at Posten ikke klarer å skille ut ledig kapasitet i modellen. Ledig kapasitet måtte i dette tilfellet vært hvor mye mer budene kan klare å ta med seg på rundene, hvilket de ikke finner hensiktsmessig å kartlegge fordi man ikke har gode mål på det. Men de har en viss oppfatning om det i forhold til den geografiske dimensjonen; *"Vi har kanskje noen oppfatninger om det i forhold til hvor vi står i landet, at det er litt forskjell på by eller land"*.

Posten benytter en fullfordeling av kostnader, det vil si at de ikke bruker kostnadshierarkiet til å fordele kostnader til produkter. Men intervjuobjektet påpeker at de "tagger" eller merker kostnader på bedriftsnivå, slik at de enkelt kan analysere det isolert sett og har kontroll på dem. Eksempelvis vil dette gjelde kostnader som bokføres på konsernnivå eller i stab- og støttefunksjoner. Intervjuobjektet forteller i denne sammenheng at tidligere var IKT den største kostnaden på det nivået, og illustrerer med følgende eksempel:

"Tidligere hadde vi den lokalt, i mye større grad, fordi vi var organisert lokalt med IKT-avdelinger. Nå er det sentralisert, og da har vi fått den på konsernnivå, men det er ikke endringer i behovet for å bruke IKT i forhold til verdikjeden, det er bare en organiseringssak."

De prøver å fordele kostnadene etter årsaksprinsippet, og søker om det er noen drivere. Man kan for eksempel se på markedsføringskostnader. Dersom et produkt, la oss si

Norgespakken, har blitt aktivt brukt i en reklamekampanje, vil dette produktet måtte bære mye av markedsføringskostnaden. Men dersom man ikke har brukt spesielle produkter i en kampanje, men bare reklamerer for merkenavnet, Posten, og man følgelig ikke finner noen sammenhenger, vil man fordele markedsføringskostnadene etter økonomisk bæreevne: ” *Og da har vi sagt at omsetning er et uttrykk for økonomisk bæreevne.* ” Dersom det da har vært mye omsetning av enkelte produkter må de ta mye av markedsføringskostnaden.

4.4.2.1 Formål

- Levere produktregnskap til regulator
- Prising

Hovedformålet med ABC-kalkylen er å levere et årlig produktregnskap til regulator, PT, slik at man, som tidligere nevnt, dokumenterer at man ikke driver med uønsket krysssubsidiering av konkurranseutsatte produkter. I tillegg brukes informasjonen internt som input i prisingsbeslutninger: ” *En av flere kilder til det å prøve å sette fornuftige priser* ”.

De har gjort noen små forsøk på å bruke ABC i forbindelse med kunderegnskap på pakkesiden, men det er ikke utbredt i særlig stor grad: ” *Der har vi ikke kommet så langt som vi skulle ønske* ”.

4.4.2.2 Problemer med implementering

Ressurser: Mennesker og kompetanse

Noe som kom frem under intervjuet var at miljøet i Posten i starten var sterkt preget av konsulenter:

” *Det var et veldig sentralt miljø (...) det var veldig konsulentdrevet og veldig konsulenttungt (...) Både IKT-mennesker og økonomikompetanse var leid inn (...) Det er klart at over tid er dette et problem.* ”

Posten eide altså ikke kompetansen selv. Over tid vil dette være et problem i og med at man ikke får beholde kompetansen internt. I tillegg kommer det gjerne nye mennesker hver gang, som behøver tid til å sette seg inn i hvordan organisasjonen fungerer og de tilhørende problemstillingene.

Posten har også erfart at med et så komplekst system som ABC, har man blitt avhengig av en eller få nøkkelpersoner. Intervjuobjektet har lenge vært alene innenfor sitt område, og da blir

man sårbare hvis det skjer uforutsette endringer som at intervjuobjektet skulle forsvinne fra den stillingen.

Data, informasjon og modellering

Problemet i starten var at de hadde brukt mye tid på å samle inn og strukturere data, men de visste ikke helt hvordan de skulle bruke informasjonen og hva de skulle bruke den til. Det å fylle modellene med gode nok data til å kunne forankre den i organisasjonen var en utfordring, særlig når datainnsamlingen i utgangspunktet ikke hadde vært målbevisst:

”Sånn ressursmessig hadde man kanskje brukt litt for mye på å samle inn data uten å være målbevisst på hva man skulle bruke, eller kunne bruke, de dataene til (...) og få til en god modell som var forankret i organisasjonen.”

Posten har en stor ABC-modell og det registreres veldig mye data, men samtidig er det en viss type data som ikke plukkes opp. Da blir det et håndarbeid å fylle modellene med gode nok data, og det er fortsatt en utfordring.

Det er for øvrig også en utfordring å finne en god software som gjør at man enkelt kan få tak i data og få brukerne til å utnytte dataene, altså få de tilgjengeliggjort. Intervjuobjektet forteller at Posten har bygget store datavarehus som bevarer mye data, men man får det ikke ut på en enkel måte, da det er tunge verktøy som brukes for å få tak i det. Bare for eksempel på pakkesiden har Posten ca. 32 millioner pakker, og da registreres de med masse sendings- og kolloinformatjon og *”det blir det mye data av”*. Posten har vurdert å bytte, men har ennå ikke funnet noe som er et fullgodt alternativ til dagens software.

Manglende stabilitet i organisasjonen eller omgivelsene

Videre er det et problem at når man endelig har fått anslått for eksempel antall dager man må gå med B-post, så har organisasjonen eller markedet allerede endret seg. Da blir dataene utdaterte. Man må bruke mye tid på å fokusere kontinuerlig på måling av driverne siden verden er dynamisk.

Forutsetninger

Hva angår forutsetningene er dette tilsynelatende noe som ikke er til særlig hinder for å lage kalkylene: *”Veldig teoretisk der tror jeg ikke vi har skjont at vi kan være. Vi må gjøre det*

beste ut av det (...) Det er veldig stor forskjell på om du bruker de kostnadsdriverne som tydeligvis er der". Dette hentyder at man skjønner selv når noe er galt i kalkylen, men utfordringen blir da å finne ut hva som er galt.

Videre kommer det frem under intervjuet at Posten har utfordringer som knytter seg til kostnadsdriverne. Posten erfarer at flere kostnadsdrivere henger sammen, slik at de i lag bestemmer ressursbruken. Da kan det være litt problematisk å vekte disse kostnadsdriverne. Dette hentyder at de har problemer med separabilitet. I tillegg har de til tider opplevd at det kan være vanskelig å få konsensus om hvilke kostnadsdrivere som bør brukes i kalkylene. Intervjuobjektet illustrerer med følgende eksempel: På lokalpostgangen har man en utgående og en inngående postgang. A-posten driver store deler av den inngående postgangen. Posten har gjort et anslag på at hadde man bare hatt B-post, ville man kun behøve tre dager på å utlevere posten, men siden de tilbyr A-post må de gå seks dager i uken. De har altså ikke et volum med B-post som tilsier at man må gå seks dager for å få den utlevert. Hvilke produkter skal da bære den kostnaden? Basert på et årsaksprinsipp må man spørre seg "hvorfor gjør man denne aktiviteten?", og da skulle A-posten fått fordelt mye av kostnadene tilknyttet denne postgangen, men det har det vært vanskelig å få aksept for denne type kausalitet. Her er det altså en form for samdriftsproblematikk, hvor konsensus er vanskelig å oppnå. Dermed er det en potensiell fare for at Posten får målefeil i dataene, enten som et resultat av at de ansatte ikke forstår hvordan man skal måle, eller at de rett og slett ikke er enig i måten å gjøre det på.

4.4.2.3 Tiltak

Finn en passende software

I forhold til software og datalagring er Posten fortsatt i søken etter et fullgodt verktøy. For å håndtere alle de dataene Posten registrerer er de helt avhengig av et robust verktøy som samtidig er enkel i bruk. I følge intervjuobjektet har den softwaren de har brukt til nå vært god, men er for lengst utdatert. For ikke å ta noen forhastede beslutninger har de brukt lang tid på teste ut noe som kan erstatte dagens software. Det er viktig å ha en god software som passer godt til bedriftens behov.

Flytt kompetansen internt

For å hindre gjennomtrekk av kompetanse bør man sørge for at ikke alle som jobber med styringssystemene er leid inn. Posten valgte etter hvert å ansette sentrale ressurser etter at en

ny ledelse og et nytt regime kom i 2000; ”*det var en veldig sterk gjennomgang av konsulentvirksomheten, så da ville man ha de på egne bøker*”. På den måten sikret de at kompetansen ble bevart internt. I tillegg behøver man ikke å bruke unødvendig mye tid på opplæring av eksterne konsulenter, og de som jobber med det vil lettere kunne få en form for tilhørighet til modellen.

Sikre konsensus

I forhold til å få konsensus om valg av kostnadsdrivere har Posten erfart at når man får en konkurrent, tenker man mye mer riktig på hvordan kostnader skal fordeles, og da har man litt lettere for å akseptere valgene som er tatt. Konkurransen setter en del prinsipper, men dessverre er ikke dette noe som en bedrift direkte kan påvirke. Til nå er det ingen som har et tilsvarende budnett som det Posten har, men på pakker begynner det å komme noen konkurrenter. Da er det lettere å sammenligne hva man selv gjør med hva andre gjør, og skjønner at noe må til for å holde seg konkurransedyktig, og man ser at det er et behov for tiltak.

Vær tidlig ute med opplæring

For å hindre at man blir for sårbar for uforutsette endringer i organisasjoner, som at en viktig ressurs slutter, bør man begynne tidlig å tenke på opplæring av nye personer. Man bør også innføre strenge dokumentasjonskrav, slik at en opplæring kan gå så kjapt og smertefritt som mulig. Nå er Posten pålagt å føre produktregnskap, men en reell fare for de som ikke har et direktiv de må følge er at ABC-systemet kan gradvis bli avviklet dersom man mister nøkkelpersoner, fordi det er ingen andre som vet hvordan man skal fortsette med det.

Ikke overdriv

Posten har, som tidligere nevnt, en veldig stor ABC-modell. I den sammenheng er det viktig at man ikke overdriver omfanget av vedlikeholdet, det vil si hvor ofte man oppdaterer kalkylene. Posten oppdaterer på en årlig basis, hvilket er krav fra PT, men i intervjuet kommer det frem at de hadde et prosjekt i 2010 hvor de oppdaterte tertialvis. Dette ga følgende erfaring:

”Det var en bra øvelse å komme gjennom det. Alle ble mye bedre på å levere. Når du gjør en ting, repeterer det flere ganger med ikke så lange mellomrom, så sitter det og det blir bedre rutiner rundt det (...) Men vi kan ikke bruke det til så mye mer. Ting endrer seg ikke så fort

at marginene på de forskjellige produktene endres tre ganger i løpet av et år. Det er marginalt, og det så vi på historien; det er ikke voldsomme endringer i marginbildene over tid. Det er mye som er ganske stabilt på det nivået (...) Det holder å gjøre det ordentlig en gang i året.”

Erfaringen var altså at man fikk ikke kalkyler som ga et bedre beslutningsgrunnlag selv om man hadde hyppigere oppdateringer. Ved å gjøre det eksempelvis en gang i året får man et godt beslutningsgrunnlag og man bruker ikke like mye tid og ressurser på oppdateringer.

4.4.2.4 Videre bruk av ABC

Posten kommer til å fortsette med å lage produktkalkyler, men PT er en klar driver for at de holder på med det. På grunn av PT blir det å levere produktregnskap, i følge intervjuobjektet, sett på som like viktig som det å avgi finansregnskapet. Det påpekes videre: *”Det hadde nok sett annerledes ut hvis vi ikke hadde hatt konsesjonskravene”*.

I følge intervjuobjektet er Lean noe som har blitt tatt langt ut i Posten nå, men det brukes ikke i særlig grad opp mot ABC: *”De har jobbet etter sine metoder i forhold til definisjonen av prosesser og arbeidsoppgaver”*. Det har blitt gjennomført et par prosjekter med denne metoden lokalt på enkelte steder.

I forhold til T-ABC kan intervjuobjektet fortelle at Posten har vært inne på det, men *”har ikke fullt ut tatt tak i det godt nok”*. Foreløpig ser det dermed ikke ut som at T-ABC kommer til å erstatte ABC med det første, men det er noe de skal se nærmere på.

4.5 Telenor

4.5.1 Bakgrunn

Telenor ble grunnlagt i 1855 under navnet Telegrafverket, og etter en rekke navnebytter opp gjennom årene, endte de opp som Telenor i 1995. De driver virksomhet innen blant annet mobiltelefonitjenester, bredbånd og internett og TV, og har opparbeidet seg til å bli landets største leverandør av data- og teletjenester. Tjenestene blir levert til både privatkunder og bedriftskunder. Bedriften er en del av Telenor-konsernet, som har kontorer i over 11 land og produserer over 30.000 årsverk⁸. I 2000 ble de børsnotert, og i dag eier staten ved Nærings- og Handelsdepartementet 54 % av selskapet (Årsrapport Telenor, 2011). I 2011 omsatte de for 98,5 milliarder kroner (Årsrapport Telenor, 2011), og pr 9.desember 2012 var markedsverdien av Telenor 175,1 milliarder kroner⁹.

4.5.2 ABC-modell

I 1993 kom "Open Network Provision" (ONP), et EU-direktiv, som Telenor var pålagt å etterfølge gjennom EØS-avtalen. ONP gikk ut på at man skulle føre produktregnskap for å dokumentere at man ikke drev med krysssubsidiering mellom de produktene man har monopol på og de konkurranseutsatte produktene:

"Det var altså litt sånne regler for å skape et miljø som muliggjorde konkurranseetablering for andre operatører. Og det fungerte."

Telenor måtte dermed begynne å rapportere til Post- og Teletilsynet (PT) enten kvartalsvis eller halvårlig. Nå rapporterer de på en årlig basis, med en modell som gjelder for hele virksomheten. PT fokuserer på noen produkter som fortsatt er regulert markedsmessig, hvor noen av dem er veldig store, mens andre er mindre. Over tid har antallet blitt gradvis mindre, men det er fortsatt noen igjen. Det kommer frem under intervjuet at andre operatører bruker nettet til Telenor, noe som kalles samtrafikk, og dette er blant annet noe PT er opptatt av. Da må Telenor prissette "råvaren" riktig, og ikke ta overpris slik at de skviser ut konkurransen: *"Når man da skulle åpne det for andre aktører, så måtte prissettingen være rimelig og*

⁸ Hentet fra Telenors hjemmeside: www.telenor.no

⁹ Hentet fra Oslo Børs: www.oslobors.no

forsvarlig (...) Det er litt kjipt da, for si at du etablerer ett eller annet og bygger ut en infrastruktur, så skal du la din argeste konkurrent få bruke den infrastrukturen, og la de skryte av hvor bra den er til sine kunder.”

Intervjuobjektet begynte å jobbe i Telenor da de skulle starte med produktregnskapet, og hadde ikke særlig erfaring med ABC fra før.

EU anbefalte ABC som kalkylemetode og Telenor besluttet også at dette var den mest relevante metoden å allokere kostnader til produkter på. Første modellen de kom med i 1994 ble kalt PREGN, og var ikke en fullverdig ABC-modell. Modellen utviklet seg etter hvert, og i 1998 kom første ABC-pilotversjon, PROSAC1. Denne modellen gjennomgikk også endringer og de introduserte nye versjoner, PROSAC2 og PROSAC3, og nå holder de på med å utvikle enda en ny versjon.

Objektene i Telenors ABC-modell er klart definerte produkter og tjenester basert på det mobile og faste telenettet. Produktene er i hovedsak mobiltrafikk, mobilt bredbånd, fastnett tale, ADSL, leide samband og datatrafikk. Aktivitetene er gruppert i prosesser, som utvikling og håndtering av produkter, markedsføring og salg, planlegging og bygging av infrastruktur, leveranse, fakturere kunde etc. De dominante kostnadsdriverne er blant annet tale- og datatrafikk, samt abonnementsvolum og etableringer.

Telenors ABC-modell er top-down styrt og de fullfordeler kostnadene. Det vil si at de tar utgangspunkt i hva et produkt har kostet, historisk kost, og fordeler den kostnaden. I og med at Telenor er en nettverksbedrift har de både aktiviteter og nettverk som skaper produkter. I følge intervjuobjektet er det en enkel og statisk modell med mindre det er store endringer i løpet av et år, som medfører at de må oppdatere eller endre modellen. Dagens ABC-modell består av rundt 400 aktiviteter.

Intervjuobjektet argumenterer at en nettverksbedrift som Telenor ikke har særlig med volumrelaterte kostnader; ”*man har en statisk masse med infrastruktur*”. De har et nettverk som er basert på mange sentraler og mye utstyr, altså er det mye vedlikeholds- og driftskostnader. Om en kunde for eksempel ringer lite eller mye, så vil ikke det være utslagsgivende på kostnaden for Telenor.

Telenor skiller ikke ut ledig kapasitet i dagens kalkyler. De gjorde det før, men det var vanskelig å definere hva ledig kapasitet var, hvor det oppstod og når. I tillegg påpeker

intervjuobjektet at reguleringen også hindrer at man kan trekke ut den ledige kapasiteten, fordi man skal ha en fullfordeling av kostnadene. De tar heller ikke hensyn til kostnadshierarkiet, hvilket eksempelvis impliserer at bedriftsnivåkostnader blir fordelt ut på objektene.

4.5.2.1 Formål

- Levere produktregnskap til regulator
- Produktlønnssomhetsanalyser

Det primære formålet med ABC-kalkylene i Telenor er ONP-rapportering til PT, altså levere produktregnskap hvor man rapporterer at kryssubsidiering er fraværende. Men intervjuobjektet kunne videre fortelle at: *"Nær like viktig er intern lønnsomhetsfokus - og rapportering"*. Foruten å rapportere til PT brukes altså produktregnskapet internt til ledelsesformål. Informasjonen fra ABC-kalkylen brukes, sammen med informasjon fra andre verktøy, til å ta strategiske valg vedrørende produkter. Utover dette kommer det frem under intervjuet at informasjonen fra produktregnskapet brukes av en gruppe, Business Transformation, som for tiden jobber med et annet verktøy, Lean.

Til nå har ikke ABC-modellen blitt anvendt til kundelønnssomhetsanalyser i særlig grad: *"Vi har en gruppe i business som ser på kundelønnssomhet på storkunder. Consumermarkedet her har ikke gått den veien enda. De bør nok gjøre det, og det har vært tanker om det."* Det kommer videre frem i intervjuet at det å bruke ABC-kalkylene til kundelønnssomhetsanalyser er noe som kommer til å bli viet mer oppmerksomhet fremover.

4.5.2.2 Problemer med implementering

Ressurser: Mennesker og kompetanse

Et problem Telenor støtte på i starten av implementeringsfasen var at verken de selv eller kravstillerne, PT, visste hva de egentlig ville ha svar på med ABC-kalkylen, eller hvilke produkter de skulle ha. Det eneste de visste var at man ville ha en metodikk som dokumenterte at kryssubsidiering var fraværende. Man hadde ikke nok kjennskap til metoden. Dermed kan det argumenteres at det i starten var manglende kompetanse til å implementere ABC.

Når det kommer til å intervju de ansatte i organisasjonen, opplevde de av og til en trening. De ansatte skjønte ikke alltid poenget med målingene, og da er det lett for at man mister

samarbeidsviljen. I tillegg blir de skeptiske: *”Jeg har opplevd titt og ofte at folk er skeptiske. De er veldig skeptisk når du kommer og spør <hva gjør du egentlig?>”*. For øvrig påpeker intervjuobjektet at det ofte var mye godvilje og hos flere fikk de mye innpass. En annen ting var at konseptet var en ny tankegang for de fleste, og for mange er det fortsatt fremmed. Mange, og særlig ledere, har fortsatt en stor tilknytning til selvkost- eller bidragskalkyler, og ser ikke helt hvorfor man skulle trenge en annen tilnærming:

”I starten var du misjonær i jungelen.”

Underveis har de også opplevd at sentrale personer har kommet og gått. Det som er et stort problem da er at de tar med seg kompetansen, og det har ikke vært dokumentert ordentlig hva man har gjort. Telenor mener dette er en utfordring fordi produktregnskap er *”komplekse greier”*. Det tar tid å lære opp de som skal ta over, og det er ikke alltid man er i en situasjon hvor man har all verdens tid. Spesielt gjelder dette hvis de som skal ta over ikke har erfaring med ABC fra tidligere og den personen som har jobbet med det frem til nå veldig brått forsvinner ut fra stillingen.

Data, innsamling og modellering

Som nevnt, visste verken Telenor eller PT hva de ville ha svar på med kalkylene. PT fokuserte på noen veldig store produkter, men også noen veldig små, men de ble ikke sett i sammenheng. Det vil si at noen små produkter kunne for eksempel ha kostnader på 2-3 millioner kroner, mens kostprisen i modellen var på flere milliarder. Man tok med alle mulige fordelingsnøkler og hadde en høy detaljeringsgrad, hvilket kunne skape en forvrengt illusjon av implementeringen. De fikk for eksempel noen konsulenter til å lage et ABC-rammeverk for å gjøre jobben lettere for Telenor, men problemet der igjen var at det ble for detaljert. De ansatte klarte ikke å definere aktivitetene til å passe inn i det rammeverket. Verktøyet var for generalisert og var ikke skreddersydd til Telenors behov.

På grunn av manglende krav ble utformingen av modellen en noe lang prosess, hvilket gjenspeiler seg i de ulike modellene som ble nevnt tidligere. Man måtte prøve og feile mye, og intervjuobjektet påpeker at *”det ble mye endringer i starten med tanke på detaljeringen, metodikk og dette med forståelse for hvordan skal man fordele ting”*. Det kom også frem under intervjuet at et problem var at ingen hadde jobbet med ABC den gangen, så det var nytt for alle. I forbindelse med manglende kompetanse ble det en utfordring å presisere hvilke spørsmål ABC-modellen skulle gi svar på, og hvor gode de svarene skulle være. De

hadde noe kontakt med British Telecom, og hadde hørt litt om det fra før, men praksisen var altså rimelig begrenset. I tillegg måtte PT sette seg inn i dette, da metodikken var ny for dem også. Intervjuobjektet forteller at Telenor opplevde i starten at både PT og ekstern revisor lå langt bakpå i forhold til forståelse av hva ABC-metoden var og hvordan den fungerte, hvilket kunne være frustrerende, da dette la alt ansvaret over på Telenor. De måtte finne ut av det selv. Ekstern revisor tok stikkprøvesjekker for å bekrefte at man hadde fått riktig input, men de etterprøvde ikke om metodikken var logisk riktig.

Videre hadde de utfordringer med innsamling av informasjon. En ting var å kartlegge hva de ansatte gjorde, men en annen ting var å finne ut hva det er man trenger av maskineri, altså hva krever det av ressurser som for eksempel sentral, software, hardware, kjøling, backupsystemer, driftspersonell etc. *”Du må innhente massevis av informasjon, ikke bare om folk og hva de gjør, men også om nettverket”*. I tillegg skulle man definere hvilke produkter man hadde. Den gang hadde Telenor ca. 3000 produkter, og i dag har antallet økt. Da er det fort gjort å miste oversikten.

Etter hvert som implementeringen av ABC var i gang, opplevde Telenor at de ikke alltid fikk den informasjonen de ønsket. Da måtte de lage proxyer og antakelser om kostnadsdrivere og fordelinger. *”Og av og til må det skaleres og gå sidelengs opp til våre sjefer og så sidelengs til divisjonssjefene og så ned igjen.”* En slik skalering både oppover og bortover i organisasjonshierarkiet, kan i følge intervjuobjektet fort drukne et ABC-prosjekt. Det at man var avhengig av å få informasjon fra så mange kilder var til tider en stor utfordring.

En annen utfordring knytter seg til internt EDB-miljø og softwaren de brukte til ABC-modellen:

”Vi har opplevd at det her var en software som skilte seg ut (...) Det var ikke interlinka med noe annet. Det var frittstående. Vi slet litt med å få det håndtert riktig.”

Det var altså ingen sammenheng mellom den softwaren de brukte for å modellere ABC-kalkylene og den de bruker for resten av bedriften. Dermed kan det være vanskelig å få alle til å få et forhold til ABC-kalkylene og følgelig blir det utfordrende å håndtere. Softwaren de hadde før var en enkel, men robust sak som de var veldig fornøyd med. Nå har de byttet til en nyere versjon som er mer kompleks, men skal i følge intervjuobjektet ha flere funksjoner. Men det at softwaren er separat fra de andre systemene er problematisk.

Forutsetninger - kalkylens nøyaktighet

I følge intervjuobjektet klarer ikke Telenor å hensynta alle detaljer nok:

”Det går tilbake til hvor virkelighetstro skal modellen være? Vi prøver på en mellomting.”

De tre forutsetningene legger ikke særlig demper på utformingen av ABC-modellen, men de blir bevisstgjort en del ting de ikke hensyntar i modellen, men som burde vært med. Eksempelvis har de ikke med en geografisk dimensjon. *”Vi ser Norge under ett; dette er kostnadene, dette er produktene, og dette er nettverket vårt. Det vi vet er at topografien, landsdekningen og spredningen driver kostnaden ekstremt.”* Det koster mye mer å tilby hjemmetelefon til en person som bor midt ute i skogen i Hedmark enn en som bor midt i Oslo sentrum, men dette tar de altså ikke hensyn til i modellen.

En annen utfordring Telenor har møtt på er å finne relevante fordelingsnøkler:

”PT sier i sin instruks: Når man ikke har noe kausalitet, årsakssammenheng, så skal kostnaden fordeles etter tidligere fordelte kostnader, slik som øvrige kostnader fordeler seg.”

Et eksempel på dette er omdømme av Telenor. Det har ingen kausalitet med verken ansatte, det Telenor gjør eller det de selger av produkter. *”Det blir ullent igjen. Man har ikke noen årsakssammenheng med alle ting, men prøver å finne hvorfor vi har denne kostnaden, hvilken fordelingsnøkkel kan være relevant”*. Dette kan relateres til spesifikasjonsfeil- at man bruker feil fordelingsnøkkel.

”Garbage can”-syndromet

Et annet problem de møtte på i starten av implementeringsfasen var det såkalte ”garbage can”-syndromet. Det har de imidlertid også møtt på hver gang en ny versjon har blitt introdusert. I denne sammenheng beskriver intervjuobjektet ”Garbage can”- syndromet som at folk stiller for høye ønsker, krav og forventninger til det nye systemet. Følgende illustrasjon blir brukt: Man sitter i et møterom og skriver problemer med dagens system ned på en lapp og putter det i en fiktiv søppelbøtte som går rundt bordet. Så tømmer man den ut og bretter ut lappene med problemene på og sier at alle de problemene skal ABC gi svaret på. Videre forklarer intervjuobjektet at enkelte ting lar seg lett svare på, mens andre ting gjør det ikke:

”Så blir da av og til forventningen og kravene til prosjektet en garbage can (...) Man forventer at ABC-modellen skal være som en sveitsisk lommekniv med mange funksjoner og kan ordne alt.”

Dette mener intervjuobjektet blir et problem fordi det blir ekstremt mye og det blir mer komplekst. Det man henter ut av ”garbage can” henger ikke alltid sammen, og dette er med til å forsinke implementeringen og realiseringen av ABC-modellen.

4.5.2.3 Tiltak

Presiser hva man vil ha svar på

Før man implementerer ABC-modellen og begynner å måle etc., er det veldig kritisk at de som stiller premissene vet hvilke spørsmål de vil ha svar på. Hvilken informasjon vil de at modellen skal gi? Dersom dette ikke er definert, vil alt arbeidet virke meningsløst for mange. I tillegg kan det resultere i bortkastet ressursbruk, dersom man for eksempel har brukt flere uker eller måneder på målinger, for så å finne en modell som er ubrukelig og man må starte helt på nytt igjen, hvilket intervjuobjektet illustrerer med følgende eksempel:

”For det er litt som at du bygger et hus. Det er kjipt når du bygger loftet at du finner ut at du skal ha grunnmuren på en annen måte, at da er ting gjort og du må bygge ting på nytt igjen.”

Det er også viktig at de som stiller premissene kjenner metoden, og har en forståelse for hva ABC er, slik at man kan forhindre uærlighet som for eksempel pakke inn ting ved å bruke kostnadsdrivere man vet er feil. Telenor la for øvrig stor vekt på å være transparent og ærlig, selv om de i dette tilfellet muligens hadde hatt sjansen til å spille et litt mer skittent spill opp mot PT.

I forhold til de ansatte er det i følge intervjuobjektet veldig viktig at man forklarer konteksten/hensikten, og tydeliggjøre at det ikke skal brukes til å kutte ned på kostnadene, slik at de ikke behøver å bli skeptisk og bekymret.

Del opp i ulike modeller

For å unngå ”garbage can”-syndromet og at modellen blir for kompleks, kan det være lurt å ha flere separate modeller. Man bør være ryddig og ha realistiske forventninger til hva

verktøyet kan levere. Ikke minst bør man sette en grense for hva man vil inkludere i modellen. Noe kan kanskje la seg vente til en annen gang, og dette bør man definere:

”Man må være veldig ryddig og sette opp et gjerde rundt prosjektet, og si at dette løser vi, og dette løser vi bra. Andre ting er utenfor gjerdet, det tar vi kanskje en annen gang.”

Det kan være fordelaktig å ha én stor modell som viser historiske data og frem til i dag, og så kan man ha flere små modeller, som er enklere og mindre detaljert og som ser på årene fremover. Det å ha fremtidige scenarioer kan være veldig hensiktsmessig i og med at beslutningene man tar i dag stort sett er basert på historiske data:

”Poenget er at disse modellene vi har kjørt er historiske, og en beslutning gjelder fremtiden, selv ikke nåtiden.”

For øvrig påpeker intervjuobjektet at man må passe på at detaljeringsgraden ikke blir for stor. Det blir bare uoversiktlig og skaper forvirring blant de ansatte.

Grupper produktene

Noe som kan være lurt dersom man har veldig mange produkter er å skalere og gruppere. Telenor valgte eksempelvis å gruppere de over 3000 produktene til ca. 50 produkter, hvilket er et resultat av en lang prosess hvor man gjerne startet med 100 produktgrupper, og kuttet ned etter hvert. Dette gjør det mye enklere å få et oversiktsbilde:

”Du må zoome deg opp og ut og få et oversiktsbilde, og finne ut hvor langt over bakken er det rimelig å være. Hvor høyt oppe skal vi være for å få et bilde?”

Telenor opplever litt skjevhet i størrelsene, noen av produktene er veldig store, mens andre er veldig små, hvilket skyldes blant annet hvilke produkter PT har fokus på.

Forankring ovenfra

Når det kommer til intervju av organisasjonen erfarte Telenor at det er veldig viktig å ha forankring ovenfra. Hadde man hatt forankring helt opp fra konsernledelsen hadde det vært veldig bra, men det lar seg ikke alltid gjøre. Telenor erfarte uansett at med forankring ovenfra var det mye lettere å få innpass hos de ansatte og da kan man også oppnå mer kontroll:

”Ekstreme ting kan oppnås hvis du har rigid kontroll fra toppen og ned, og noen som bare sier at sånn skal det være.”

Finn en passende og fleksibel software

Hva angår software bør man finne en som passer for hele bedriften og kan brukes til noe annet enn bare ABC, slik at flere kan få glede av den og lettere se nytten av det arbeidet de gjør med datainnsamling til ABC-kalkylene. Telenor har nå fått et ny regime med virtuelle servere. De bruker en stor databaseleverandør og da fungerer ting *”bedre enn de gjorde før”*.

Kompetanseoverføring

For å forhindre at folk tar med seg kompetansen dersom de slutter eller begynner å jobbe i en annen avdeling, er det viktig å sikre at mest mulig informasjon lett kan overføres til de som tar over. Man må sørge for at man har god dokumentering av det man gjør, og begynne med opplæring av nye personer så tidlig som mulig:

”Vi opplever at vi har to nye på gruppen, og det tar tid. Det tar kanskje et år før de er varm i trøya (...) Det er en lang modningsprosess å være autonom og håndtere disse tingene.”

4.5.2.4 Videre bruk av ABC

I og med at PT regulerer Telenor, vil det ikke være aktuelt å avvikle ABC i nærmeste fremtid, men hva som skjer når de ikke regulerer lenger er litt vanskelig å si. Intervjuobjektet argumenterer at noen utenfor antar at ABC og den tilhørende softwaren de bruker, som koster en del penger, vil være overflødig for en bedrift som Telenor dersom de ikke reguleres lenger. Det er også en reell fare for at ABC kan bli avviklet ettersom ikke alle lederne har det under huden og forstår hvordan det virkelig fungerer og ser nytten av å anvende den informasjon de får fra ABC-kalkylene.

I forhold til T-ABC forteller intervjuobjektet følgende: *”Pr i dag så ser det ikke ut til at det er et fokus for oss, fordi det er standardbetraktninger, og slik vi gjør det er tilfredsstillende ovenfor PT som kravstiller, og også intern vurdering.”* Det virker dermed som at T-ABC foreløpig ikke er et alternativ til den tradisjonelle ABC-modellen.

5. Analyse av empirisk data

I dette kapitlet presenteres en analyse av funnene fra de empiriske dataene. Først oppsummeres karakteristikken ved ABC-modellene i de respektive bedriftene. Deretter følger en analyse av hvert problemområde, i den rekkefølgen som fremgår i kapittel 4. Videre vil det bli en diskusjon rundt koblingen mellom formål og problemområder, etterfulgt av en diskusjon rundt ulike systemdimensjoner. Etter det diskuteres T-ABC før kapitlet avsluttes med en presentasjon av viktige tiltak for å håndtere problemene.

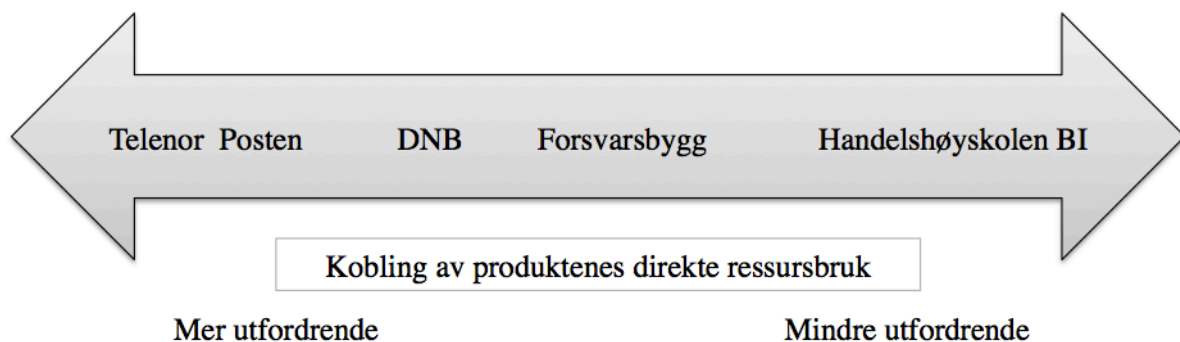
5.1 Karakteristikkene ved de ulike ABC-modellene

Denne studien har sett på fem norske bedrifter som alle er i tjenesteytende sektor, men de er av veldig ulik karakter, både hva angår produksjonsprosess og utforming av ABC-modellen. For eksempel er Posten og Telenor regulert av staten gjennom Post- og Teletilsynet, mens Forsvarsbygg er underlagt staten gjennom Forsvarsdepartementet, men blir ikke regulert på samme måte som Posten og Telenor. Det som imidlertid er felles for alle er at de driver med ABC i en eller annen form.

Alle bedriftene fullfordeler sine kostnader. Hva angår Posten og Telenor er ikke dette uventet, da de er regulert av staten og må levere produktregnskap til regulator for å vise at de ikke krysssubsidierer mellom uregulerte og regulerte produkter. Forsvarsbygg ønsker å måle produktivitet, og da vil det være fornuftig å ikke fordele ledig kapasitet, ettersom det på en måte vil være galt å skille ut ineffektivitet. Dermed er det rimelig at de har en fullfordeling av kostnadene. På den annen side kan det for øvrig tenkes at man kunne brukt ledig kapasitet som et mål på ineffektivitet, slik som beskrevet i kapittel 2.5, hvor det argumenteres at man kan synliggjøre forbedringspotensial ved å ikke innkalkulere kostnader for ledig kapasitet. DNB og Handelshøyskolen BI bruker ABC-kalkylene blant annet til produktlønnssomhetsanalyser. På den ene siden vil det da være rimelig å fordele alle kostnadene, i og med at man sikrer at alle kostnader blir dekket ved prissetting. På den annen side er det ikke garanti for at alle kostnadene som blir fordelt er forårsaket av produktet. Dette kan i verste fall føre til at noen produkter fremstår som mer kostbare enn hva de egentlig er, og dermed får man et skjevt beslutningsgrunnlag.

De bruker dermed ikke kostnadshierarkiet til å fordele kostnader til kostnadsobjekter, slik som ABC-litteraturen tilsier. Det er heller ikke noen som skiller ut og priser ledig kapasitet, men noen av dem har et forhold til en form for ledig kapasitet, som ikke kan direkte knyttes til ledig kapasitet i aktiviteter. Utover det å synliggjøre den ledige kapasiteten gjør de ikke mer med den.

Når det kommer til utforming av ABC-modellen hos de ulike bedriftene varierer det hvor enkelt dette lar seg gjøre. Alle, med unntak av Forsvarsbygg, synes å ha en klar definisjon på hva objektene skal være i kalkylen. Forsvarsbygg bruker både forretningsområder, prosesser og prosjekter som kalkyleobjekter, hvilket kan vanskeliggjøre utformingen av kalkylen. Videre har man særlig i Posten og Telenor, men også til en viss grad i DNB, problemer med samdrift. Eksempelvis betyr dette at for Posten bærer man det samme produktet rundt, og kjører i de samme bilene, og i Telenor bruker man de samme anleggene/nettverkene. Dette kan gjøre kalkylene vanskeligere å utforme, spesielt med tanke på å oppfylle forutsetningen om separabilitet. DNB har, som bank av natur, problemer med samdrift ettersom de i stor grad er styrt av teknologi, og i den sammenheng vil det eksempelvis være lite tid som er direkte knyttet til for eksempel bedriftskunder som er innom banken. Men i tilfellet for Posten og Telenor er det ikke snakk om å ha ABC eller ikke, ettersom de er regulert. Forsvarsbygg kan tenkes å ha problemer med separabilitet mellom aktiviteter. Handelshøyskolen BI derimot, har i stor grad dedikerte ressurser til de ulike objektene, selv om man selvsagt kan diskutere delbarheten i noen av ressursene, som for eksempel at noen kurs inngår i flere studieprogrammer. Men uansett vil det her være mindre grad av fellesproduksjon, og det vil følgelig være en høy grad av kobling mellom arbeidsbyrde og produkt. I så måte tilsier dette at Handelshøyskolen BI er et godt case for en ABC-modell. I hvilken grad man enkelt kan koble ressursbruk og produkter er oppsummert i figur 5-1. Det kan argumenteres for at Telenor ligger på den ene ekstreme siden, ettersom de trolig har vanskeligst for å koble produktenes direkte ressursforbruk. På motsatt side ligger Handelshøyskolen BI, som mest sannsynlig har det enkelt med å koble produktenes direkte ressursforbruk. Posten følger trolig etter Telenor, mens DNB og Forsvarsbygg ligger et sted i mellom.



Figur 5-1 Kontinuum- Kobling av produktenes direkte ressursbruk

Det kan dermed argumenteres for at alle har sin egen versjon av ABC, som er tilpasset bedriftens egne behov. Dette sammenfaller med en av de fundamentale læresetningene i økonomistyringen, som sier at man skal ha "ulike systemer for ulike formål" (Bjørnenak, 2003, s.23). Med tanke på at ingen bruker kostnadshierarkiet eller skiller ut ledig kapasitet, kan man argumentere for at de har en ganske stor bredde i hvordan man definerer ABC-modellene, relativt til ABC-litteraturen. Dette er dog ikke så uvanlig. Men i tillegg så synes det å være et visst tolkningsrom for ABC-begrepet, spesielt i Forsvarsbygg, ettersom det gis uttrykk for at det ikke er store omveltningen fra ABC til Lean.

Ingen av modellene er derfor identisk med lærebokmodellen, og videre kan man argumentere at modellen til Forsvarsbygg er den som sammenfaller minst med ABC-litteraturen, mens modellen til Handelshøyskolen BI sammenfaller mest.

I tabell 5-1 er en kort oppsummering av hva som kjennetegner de ulike bedriftenes ABC-modeller.

	DNB	Forsvarsbygg	Handels- høyskolen BI	Posten	Telenor
<i>Når begynte de med ABC</i>	90-tallet	2008, mindre prosjekter i 2001	≈ 2007	≈ 1994	≈ 1994
<i>Prosjekter eller én modell for hele bedriften</i>	Prosjekter, men brukes for hele virksomheten	Prosjekter	For hele bedriften	For hele bedriften	For hele bedriften, men flere modeller
<i>Kontinuerlig eller temporær</i>	Kontinuerlig	Mer temporær, noen elementer av kontinuerlig	Kontinuerlig	Kontinuerlig	Kontinuerlig
<i>Fullfordeling av kostnader til objekter</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
<i>Synliggjør ledig kapasitet</i>	Nei, men skiller ut enkelte aktiviteter som belyses særskilt	Nei, men den blir definert på noen områder	Nei	Nei, men de har en oppfatning av ledig kapasitet på enkelte områder	Nei
<i>Bruker kostnads-hierarkiet</i>	Til en viss grad, men det avhenger av detaljnivå	Nei, men har elementer ved at de synliggjør kostnader på konsernnivå	Nei, men har elementer ved at de har ulike drivere på ulike nivåer	Nei, men har elementer ved at de "tagger" kostnader på konsernnivå	Nei

Tabell 5-1 Karakteristikkene ved de ulike ABC-modellene

5.2 Problemområder

I kapittel 4 blir det beskrevet hvordan alle bedriftene har erfart implementeringsproblemer med ABC. Noen av erfaringene sammenfaller i stor grad med det som er presentert i kapittel 2, mens andre erfaringer skiller seg litt ut og kan dermed nyansere det som tidligere er beskrevet i litteraturen. Videre i dette kapitlet vil det først presenteres to tabeller som gir en oversikt over hvilke formål og problemer de ulike bedriftene har i forhold til ABC-kalkylene. Deretter følger en analyse av de ulike problemområdene med samme kategorier som ble brukt i kapittel 4, hvor det vil bli en diskusjon hvor man sammenligner hva de ulike bedriftene har erfart og de problemene som ble beskrevet i kapittel 2.

Bedrift	DNB	Forsvarsbygg	Handelshøyskolen BI
Formål	Produktlønnssomhets-analyser Kundelønnssomhets-analyser	Kostnadseffektivisering Prising Unngå kryssubsidiering	Produktlønnssomhets-analyser Kontrollere prissetting
Problem	<u>Ressurser: Mennesker og kompetanse</u> - Ansatte/fagbevegelse - Tap av nøkkelperson <u>Data, informasjon og modellering</u> - Datakvalitet - Skalering <u>Manglende stabilitet i organisasjonen eller omgivelsene</u> - Endringer i organisasjonen	<u>Ressurser: Mennesker og kompetanse</u> - Manglende forankring - Ansatte/fagforening - Manglende/ekstern kompetanse <u>Data, informasjon og modellering</u> - Gevinstrealisering ble lite dokumentert	<u>Ressurser: Mennesker og kompetanse</u> - Frykt for å begå feil - Legitimere utfallet - Krav til brutal ledelse <u>Data, informasjon og modellering</u> - Datainnsamling <u>Forutsetninger</u>

Tabell 5-2 Formål og problem ved ABC-modellene 1

Bedrift	Posten	Telenor
Formål	Levere produktregnskap til regulator Prising	Levere produktregnskap til regulator Produktlønnsomhetsanalyser
Problem	<u>Ressurser: Mennesker og kompetanse</u> - Ekstern kompetanse - Avhengighet av nøkkelpersoner <u>Data, informasjon og modellering</u> - Datahåndtering - Software <u>Manglende stabilitet i organisasjonen eller omgivelsene</u> - Kontinuerlig endring i organisasjonen eller omgivelsene <u>Forutsetninger</u>	<u>Ressurser: Mennesker og kompetanse</u> - Ansatte - Manglende kompetanse - Tap av nøkkelpersoner <u>Data, informasjon og modellering</u> - Man vet ikke hva man vil ha svar på - Utforming ble en lang prosess - Innsamling av informasjon - Skalering - Internt EDB-miljø <u>Forutsetninger og kalkylens nøyaktighet</u> - Riktigheten av kostnadsbildet - Finne relevant fordelingsnøkkel <u>"Garbage-can"-syndrom</u>

Tabell 5-3 Formål og problem ved ABC-modellene 2

5.2.1 Ressurser: Mennesker og kompetanse

I de empiriske dataene fant man i denne kategorien problemer som både kan knyttes til at ABC-kalkyler er tid- og ressurskrevende, samt at de krever flere kritiske suksessfaktorer, hvilket er noen av problemene beskrevet i kapittel 2.

5.2.1.1 Tid- og ressurskrevende

Kaplan og Anderson (2004) argumenterer for at ABC-kalkyler er både tid- og ressurskrevende. I de empiriske dataene fremgår det at samtlige bedrifter sitter med denne oppfattelsen. Man fant følgende problemer som kan falle inn under denne kategorien:

- Avhengighet/tap av nøkkelpersoner
- Manglende/ekstern kompetanse
- Frykt for å begå feil
- Legitimere utfallet
- Krav til brutal ledelse

For flere av bedriftene forbindes dette problemet med nøkkelpersoner. DNB opplevde at personen som hadde satt i gang ABC-prosjektet sluttet, og oppdaget først da hvor mye taus kunnskap vedkommende hadde opparbeidet. Det er ofte en potensiell fare ved at det er én person som er ansvarlig for noe veldig omfattende. Det kritiske da er å få overført den tause kunnskapen til andre, og sørge for at man har en god dokumentering av rutiner underveis. I

tillegg opplevde DNB at den største utfordringen med ABC er når prosjektet blir for stort. Hvis det gjelder for ett enkelt lite område, så er det overkommelig, men når det skal rulles ut videre, stilles det store krav til tid og ressurser. Dette samsvarer med Kaplan og Anderson (2004) sitt studie hvor man fant at innføring av ABC i avdelingen for fondshandel krevde store ressurser for å håndtere prosessen.

Telenor hadde også opplevd å miste sentrale personer, og i forbindelse med å opplære nye til å ta over innså de hvor lang tid det kan ta, noe som følger av ABC-modellens komplekse struktur. Posten har enda til gode at nøkkelpersoner forsvinner, men de har innsett at de også er avhengig av enkelte personer og er sårbare dersom vedkommende skulle slutte.

Et annet problem, som også ble nevnt av flere bedrifter, knytter seg til kompetanse. Et interessant funn er at Forsvarsbygg hadde problemer med at flere av de ansatte, som ble satt til å jobbe med ABC-prosjektene, hadde ingen økonomisk bakgrunn. Dette gjorde at implementeringen ble enda mer utfordrende fordi kompetansen rett og slett var fraværende. Posten derimot, hadde et litt annet problem, nemlig at de hadde inne for mange konsulenter, hvilket impliserer at de som hadde kompetansen ikke var ansatt hos Posten. Da får man igjen problemet med at kompetansen forsvinner ut av bedriften. Handelshøyskolen BI opplevde i forbindelse med kompetanse at de som jobbet med ABC-kalkylene hadde en frykt for å begå feil i og med at de jobbet i akademia, hvilket kunne blitt en utløsende faktor til at ABC-prosjektet ikke ville blitt gjennomført. I tillegg var det vanskelig å legitimere resultatene og begrunne hvorfor det skulle være mer riktig at enkelte områder, som før var lønnsomme med dekningsbidragsmetoden, ble mindre lønnsomme eller direkte ulønnsomme når ABC ble innført.

Et annet interessant funn er at Handelshøyskolen BI argumenterte for at implementering av ABC krever en brutal ledelse i den forstand at ABC ofte fører til endring i produktmiks, og enkelte produkter forsvinner. Dette kan være særlig utfordrende i akademia, hvor mange av de ansatte har et meget kjærte forhold til sitt fagområde. I denne sammenheng kan man dermed si at ABC krever ressurssterke personer som både er empatisk ovenfor de ansatte, og samtidig mentalt sterke, slik at de kan stå for de beslutningene som blir tatt.

De empiriske dataene støtter dermed opp under argumentasjonen til Kaplan og Anderson (2004) om at ABC er tid- og ressurskrevende, og er tilsynelatende et vesentlig problem i forbindelse med å implementere ABC.

5.2.1.2 Kritiske suksessfaktorer

Som tidligere nevnt argumenterte Krumwiede (1998) for at flere kritiske faktorer må være til stede for å ha en vellykket ABC-implementering, hvilket Anderson (1995) har kategorisert i organisatoriske og kontekstuelle faktorer. I de empiriske dataene har man i kategorien ”Ressurser: Mennesker og kompetanse” funnet følgende problemer som kan relateres til kritiske suksessfaktorer:

- Ansatte og fagforening
- Manglende forankring
- Man vet ikke hva man vil ha svar på

DNB, Forsvarsbygg, Handelshøyskolen BI og Telenor har erfart et organisatorisk problem som knytter seg til de ansatte. De har alle opplevd at de ansatte blir skeptiske når man kommer rundt og skal måle det de gjør. For øvrig erfarte Handelshøyskolen BI at de ansatte nærmest ble snurt når man skulle innføre et nytt system. For Telenor var konseptet nytt for mange, og derfor kan det hende at ikke alle skjønner hvorfor man skal bruke et nytt system. Det som imidlertid er interessant er at både DNB og Forsvarsbygg i denne sammenheng trekker frem fagforening som en potensiell utfordring. Begge bedriftene argumenterer for at de har en sterk fagforening som er veldig opptatt av de ansattes vilkår, og det kan være til hinder for implementering av ABC, fordi man må kartlegge hva de ansatte gjør. I tillegg argumenterte DNB for at fagforeningen gjør det vanskelig å skille ut ledig kapasitet, siden ledig kapasitet for deres vedkommende handler om ansatte.

Et annet organisatorisk problem som flere bedrifter har nevnt er at man hadde en utfordring med å forankre den nye modellen og tankegangen i organisasjonen. Forsvarsbygg opplevde at det var en manglende forankring hos ledelsen og de andre som hadde ansvar for å implementere ABC. Dette resulterte i at det ikke var noe press til å gjennomføre, og implementeringen tok derfor lang tid. For Telenors vedkommende hang dette også sammen med at verken PT eller Telenor selv visste hva man ville ha svar på med kalkylene. Noe som flere av bedriftene også har erfart er at overdreven bruk av eksterne konsulenter kan gjøre forankringen enda mer utfordrende. Dette kan blant annet skyldes at de presenterer et verktøy som er alt for generalisert eller at de ikke overfører kompetansen til organisasjonen.

Som kontekstuelle faktorer har det tidligere blitt nevnt at et problem flere erfarer er at den softwaren de bruker til ABC ikke er integrert med andre systemer som brukes i bedriften.

Dette gjør implementeringen ytterligere komplisert og det kan bli mer utfordrende å forankre modellen hos de ansatte.

Det kan med dette konkluderes at bedriftene opplever problemer knyttet til kritiske suksessfaktorer, med hovedvekt på organisatoriske faktorer.

5.2.2 Data, informasjon og modellering

I denne kategorien fant man flere problemer som sammenfaller med det som i kapittel 2 benevnes som lite dynamisk.

5.2.2.1 Lite dynamisk

Når en ABC-modell sies å være lite dynamisk, betyr det blant annet at den er vanskelig å skalere og såpass komplisert at dersom det skjer uforutsette endringer vil det ta lang tid å oppdatere modellen, fordi den krever så mye. Blant de fem casene ble det gjort følgende funn rundt dette problemet:

- Data: innsamling, kvalitet og håndtering
- Software og internt EDB-miljø
- Skalering
- Innsamling av informasjon
- Lang prosess i forbindelse med utforming

Samtlige bedrifter, med unntak av Forsvarsbygg, nevnte eksplisitt at i forhold til å implementere ABC hadde de problemer relatert til data. DNB hadde problemer med å oppnå god kvalitet på dataene, både når det gjaldt innhenting av informasjon og hvordan de skulle oppbevare den. På grunn av de store datamengdene ABC-modellene deres krever, argumenterte DNB at det er vanskelig å oppdatere og vedlikeholde modellene.

Handelshøyskolen BI syntes også det var en utfordring å finne riktige kostnadsdrivere. I tillegg var det en utfordring å velge hvor mange objekter man skulle inkludere. Et interessant funn er at Posten hadde veldig mye data, men problemet de opplevde var å nyttiggjøre seg informasjonen og ikke minst hvilket formål den skulle dekke. I tillegg har de samme problem som DNB, med at det er vanskelig å oppnå god kvalitet og fylle modellene med gode data.

Et tidligere problem, og som fortsatt er et problem, for Posten er at de har store mengder data, som vanskeliggjør det å finne en software som enkelt kan tilgjengeliggjøre disse dataene til analyseformål. Dette samsvarer med hva Kaplan og Anderson (2004) argumenterte for, med tanke på at for å få et mer detaljert bilde av aktivitetene vil presset på software-programmene for å lagre og prosessere ABC-data øke dramatisk. Telenor har også erfart noe lignende, men i tillegg har de et problem med at den softwaren de anvender til ABC-kalkyler ikke er godt nok integrert med de andre softwarene og systemene de bruker. Dermed blir det mange programmer og systemer å forholde seg til, og dette kompliserer beslutningsgrunnlaget.

Et annet interessant funn er at det var kun DNB og Telenor som nevnte eksplisitt at de syntes skalering var et problem med ABC-kalkylene. DNB argumenterer, som tidligere nevnt, at ABC-modellene kan bli overveldende når man ikke lenger bare ser på et enkelt lite område og dermed får kompleksiteten i det. Telenor er av samme oppfatning, og i tillegg argumenterer de at når man må skalere på kryss og tvers av organisasjonshierarkiet kan det fort drukne et ABC-prosjekt, fordi det krever at man får mye informasjon fra mange kilder. Selv om skalering ikke ble nevnt som et eksplisitt problem for Posten, så vil nok problemet likevel være gjeldende. I kapittel 2.9.2 ble det diskutert rundt kompleksiteten til aktiviteten å "sende en pakke", og at alle de ulike valgene fører til en signifikant variasjon i måten man kan sende en pakke på. Dette gjør at nye aktiviteter må legges til kalkylen, som igjen fører til at kalkylen blir mer kompleks.

Videre visste verken Telenor selv eller regulator hva man ville ha svar på med kalkylene. Dette førte til at det tok lang tid å finne frem til en brukbar modell. Det ble mye prøving og feiling og mange måtte bruke tid på å lære seg hva ABC egentlig er, da det var begrenset kunnskap om dette i utgangspunktet. I tillegg hadde de fått hjelp av eksterne konsulenter som hadde introdusert en modell som var alt for generalisert, og dermed ikke egnet til Telenors bruk. Noe annet Telenor påpekte er at når de skulle implementere ABC måtte de bruke veldig mye tid på å samle inn generell informasjon, ikke bare data til modelleringen, men informasjon om hvilket utstyr man trenger, som software, hardware, driftspersonell etc. Dette medfører at man kommer senere i gang med selve implementeringen.

På bakgrunn av dette kan man argumentere for at de empiriske dataene bekrefter at et problem med ABC-modellene er at de kan være lite dynamisk, og dermed mindre egnet til å tilpasse seg endringer i både organisasjonen og omgivelsene.

5.2.2.2 *Gevinstrealisering lite dokumentert*

Forsvarsbygg påpekte at de hadde et annet problem i forhold til modellen; gevinstrealiseringen ble lite dokumentert. Dette hentyder at man hadde ikke klare, definerte mål, noe som gjorde det vanskelig å synliggjøre den effekten man skulle hente ut av den nye modellen. Mye av det man får ut av en ABC-modell er etter Forsvarsbyggs erfaring vanskelig å måle effekten av i kroner og øre, hvilket de er opptatt av å gjøre.

5.2.3 Manglende stabilitet i organisasjonen eller omgivelsene

Videre hevdes det at endringer i organisasjonen og omgivelsene kan føre til at informasjonen man får fra ABC-kalkylene blir utdaterte. Dette er noe som kan knyttes til at modellen er lite dynamisk, samt at man må ha på plass kritiske suksessfaktorer, særlig da kontekstuelle faktorer. Dette bekreftes av DNB og Posten. Begge bedriftene syntes det er utfordrende at organisasjonen endres kontinuerlig. Det vil med andre ord si at den organisasjonen man har når man starter ABC-prosjektet, kan være en helt annen enn den organisasjonen man har etter en viss periode. På grunn av at det tar lang tid å innhente nye data, vil ikke ABC-modellene være like dynamiske som omgivelsene tilsynelatende er, og den informasjonen man har er kanskje ikke like beslutningsrelevant.

5.2.4 Forutsetninger

I denne kategorien fant man problemer som kan relateres til Noreens (1991) forutsetninger, samt de tre typer feil som kan oppstå ved beregning av produktkostnader; aggregeringsfeil, spesifikasjonsfeil og målefeil (Datar og Gupta, 1994).

5.2.4.1 *Forutsetninger*

Som tidligere nevnt, argumenterte Noreen (1991) at dersom kostnadsinformasjonen man fikk fra ABC-kalkylene skulle være relevant, må man oppfylle forutsetningene om homogenitet, separabilitet og linearitet.

Det som er oppsiktsvekkende er at ingen av bedriftene hevder eksplisitt at dette er et problem i forbindelse med å implementere ABC, men det er likevel argumenter som tilsier at man har problemer med å oppfylle forutsetningene.

DNB og Posten argumenterer at man vil automatisk oppdage dersom man for eksempel ikke bruker riktige kostnadsdrivere, men utfordringen blir å finne ut hva som er feil. For øvrig

kommer det frem under intervjuet med Posten at de har problemer med å vekte kostnadsdrivere, fordi de erfarer at flere av dem henger sammen, noe som kan tolkes som at de har problemer med å oppfylle forutsetningen om separabilitet. Forsvarsbygg og Telenor argumenterer at de rett og slett ikke hensyntar forutsetningene, men at de er med på å bevisstgjøre hva man ikke inkluderer i modellen. Telenor begrunner at de ikke tar hensyn til forutsetningene med at man må ta en vurdering på hvor virkelighetstro modellen skal være. Handelshøyskolen BI hevder de oppfyller blant annet forutsetningen om linearitet så lenge man er innenfor et gitt intervall, men det er ingenting som fremgår under intervjuet som skulle tilsi at dette er noe de legger særlig vekt på når de utformer kalkylene.

Det er interessant at disse bedriftene, som alle er av veldig ulik karakter, tilsynelatende synes at de teoretiske forutsetningene til Noreen (1991) ikke er til hinder for å utarbeide kalkylene, det vil si at de ikke diskuterer, eller hensyntar, de i særlig grad. For øvrig kan dette blant annet henge sammen med at samtlige praktiserer fullkostkalkyler. I henhold til ABC-litteraturen vil kalkylene da ikke være nøyaktig uansett, og dermed kan dette være en faktor som bidrar til at de ikke bryr seg særlig om for eksempel problemer med separabilitet, som ble diskutert i kapittel 5.1. Man kan imidlertid ikke vite om de faktisk oppfyller forutsetningene, da ingen har gjort beregninger på hvor gode estimatene er.

Man kan ut fra de empiriske dataene til dels avvæpne kritikken knyttet til de tre forutsetningene, og argumentere for at det viktigste for de fem bedriftene er at man har en modell man er fornøyd med og som gir god nok informasjon.

5.2.4.2 Aggregeringsfeil, spesifikasjonsfeil og målefeil

Aggregeringsfeil, spesifikasjonsfeil og målefeil er tre typer feil som kan oppstå når man beregner produktkostnader. I en ABC-kalkyle kan man redusere aggregeringsfeil og spesifikasjonsfeil, men da vil det gå på bekostning av høyere målefeil (Datar & Gupta, 1994).

Aggregeringsfeil går ut på at man ikke har riktige kostnadsgrupper. I de empiriske dataene er det ingen av bedriftene som har uttrykt eksplisitt at dette er et problem.

Spesifikasjonsfeil derimot, det at man ikke benytter riktige fordelingsnøkler, har både Posten og Telenor uttrykt som et problem. Som tidligere nevnt, har Posten erfart at flere kostnadsdrivere henger sammen, og da kan det fort skje at man benytter feil fordelingsnøkkel. Telenor har i denne sammenheng problem med at det er vanskelig å finne

kausaltet, noe de er pålagt av PT å fordele kostnadene etter. De argumenterer at flere ganger er det vanskelig å finne relevant fordelingsnøkkel.

I forhold til målefeil har Posten opplevd at det er vanskelig å få konsensus om hvilke kostnadsdriverne som bør brukes. Det som kan være en potensiell fare er at de subjektive dataene man får rapportert inn ikke er riktig, og dette kan skje dersom de ansatte ikke er enig i, eller ikke forstår, hvordan dataene faktisk skal måles.

De empiriske dataene bekrefter at problemet med feil som oppstår når man beregner produktkostnader er til stede, men det er i dette tilfelle ikke et dominerende problem.

5.2.5 "Garbage can"-syndromet

I tillegg til problemene diskutert ovenfor har det blitt nevnt ytterligere et problem som ikke enkelt lar seg kategorisere: "Garbage can"-syndromet.

Telenor opplevde da de skulle implementere ABC, og de nye versjonene av modellen for øvrig, at de ble rammet av "garbage can"-syndromet, noe som handler om at man stiller for høye ønsker, krav og forventninger til den nye modellen. For det første kan det bli et problem fordi det kan forsinke implementeringen, og for det andre kan det gjøre at enkelte blir skuffet når modellen ikke innfrir deres forventninger. Følgelig kan man igjen få problemer med å forankre modellen.

De empiriske dataene bekrefter med dette at det er mange problemer med å implementere ABC, og funnene sammenfaller i stor grad med de problemene som ble presentert i kapittel 2. En oppsummering av problemene følger i tabell 5-4.

Ressurs- og tidkrevende	Lite dynamisk	Forutsetninger og kalkylens nøyaktighet	Kritiske suksessfaktorer	Annet
Nøkkelpersoner	Data: kvalitet, innsamling og håndtering	Kostnadsdrivere: finne feil, vekte og konsensus	Ansatte/fagforening	Gevinstrealisering lite dokumentert
Manglende/ekstern kompetanse	Skalering	Finne relevant fordelingsnøkkel	Manglende forankring	Garbage can
Frykt for å begå feil	Software og EDB-miljø		Vet ikke hva man vil ha svar på	
Legitimering	Innsamling av informasjon		Endringer i organisasjonen eller omgivelsene	
Brutal ledelse	Utforming ble en lang prosess (Endringer i organisasjonen eller omgivelsene)			

Tabell 5-4 Kategorisering av problemer

5.3 Sammenheng mellom formål og problemer

Videre kan det være interessant å se hvorvidt det er en sammenheng mellom hvilke formål ABC-kalkylene blir brukt til og de problemene som bedriftene har erfart. Det skal være nevnt at samtlige bedrifter har rapportert at de bruker ABC-kalkylene til flere formål, og man kan ikke påvise en kausal sammenheng mellom hvilke formål som forårsaker hvilke problemer. Diskusjonen videre vil dermed være basert på en antakelse om at de formålene en bedrift har er knyttet til alle problemene den bedriften har erfart.

Tabell 5-5 viser en oversikt over hvilke formål de ulike bedriftene har med ABC-kalkylene. Det skal for øvrig nevnes at den påfølgende diskusjonen ikke har til hensikt å generalisere, da utvalget er veldig snevert og ikke tilfeldig.

		Bedrift				
		DNB	Forsvarsbygg	Handelshøyskolen BI	Posten	Telenor
Formål	Produktlønnssomhets-analyser	X		X		X
	Kundelønnssomhets-analyser	X				
	Kostnads-effektivisering		X			
	Prising		X		X	
	Unngå kryssubsidiering		X		(x)	(x)
	Kontrollere prissetting			X		
	Leverer regnskap til regulator				X	X

Tabell 5-5 Oversikt over formål med bedriftenes ABC-kalkyler

Det som er overraskende er at ingen av bedriftene har alle de samme formålene. Kun produktlønnssomhetsanalyse er felles for tre bedrifter, de resterende formålene er kun aktuelle for én eller to bedrifter. Det vil ikke være hensiktsmessig å se på formål som gjelder for én bedrift, og dermed vil følgende formål ikke bli inkludert i den videre diskusjonen: Kundelønnssomhetsanalyser, Kostnadseffektivisering og Kontrollere prissetting.

DNB, Handelshøyskolen BI og Telenor oppgir at de bruker ABC-kalkylene til blant annet produktlønnssomhetsanalyser. Ser man først på problemene DNB og Handelshøyskolen BI har erfart, er det ikke mye som er direkte sammenlignbart, med unntak av problemer som relaterer seg til ansatte og data. I forhold til de ansatte opplevde begge bedriftene at de ble skeptiske når man kom med en ny modell og skulle begynne å måle det man holdt på med, og på en annen måte enn det man var vant med. I tillegg erfarer de at det er vanskelig å samle inn data. Utover det har de en ulik oppfatning av hva problemene med å implementere ABC er. Telenor har noen problemer som sammenfaller med DNB, som tap av nøkkelpersoner, ansatte, skalering og innsamling av informasjon. For øvrig har Telenor erfart enda flere problemer som ikke sammenfaller med DNBs erfaringer. I forhold til Handelshøyskolen BI er det kun problemer med ansatte som er direkte sammenlignbart. I dette tilfellet er det dermed ikke et godt grunnlag til å argumentere for at formål som produktlønnssomhetsanalyser fører til gitte problemer, men dersom man skal trekke frem noe som peker seg ut, så må det være problemer relatert til ansatte og deres reaksjoner på innføring av det nye systemet.

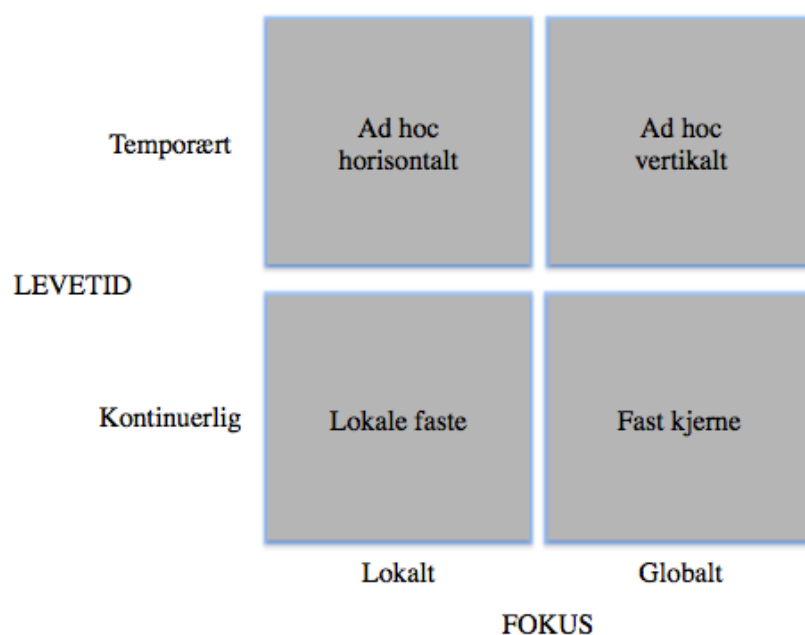
Videre har både Forsvarsbygg og Posten prising som formål. Det som tilsynelatende er felles for disse to bedriftene knytter seg til kompetanse. Begge bedriftene hadde et problem med manglende kompetanse. Imidlertid skyldes dette ulike faktorer: Forsvarsbygg hadde direkte mangel på kompetanse, mens Posten hadde problem med ekstern kompetanse, og manglet i så måte kompetanse internt. Dette knytter seg egentlig ikke til prising direkte, og dermed er det lite som tilsier at prising som formål har medført spesielle problemer.

Forsvarsbygg har videre et uttalt formål om å bruke ABC-kalkylene til å unngå kryssubsidiering. Man kan argumentere at dette implisitt er et formål for Posten og Telenor også, ettersom de skal dokumentere det i produktregnskapet de avlegger til regulator. For øvrig er det verdt å nevnte at kryssubsidiering normalt er et tema når det er snakk om regulator, men Forsvarsbygg ønsker selv å unngå at de ikke tar for mye eller for lite betalt for tjenestene sine, eller at enkelte tjenester bærer kostnader som egentlig tilhører andre tjenester. Det er heller ikke utenkelig at Forsvarsbygg, i den grad det finnes anbud de selv byr på, kan bli etterprøvd ettersom de er underlagt Forsvarsdepartementet. Det kan derfor virke rimelig å sammenligne disse tre bedriftene. I forhold til Forsvarsbygg og Telenor er det lite som sammenfaller hva angår problemer. Det som imidlertid er likt er at man hadde en mangel på kompetanse, noe som for Telenors vedkommende handlet om manglende kompetanse både hos de ansatte, samt hos regulator. Et annet moment er at det var en manglende forankring hos ledelsen. Når det kommer til Posten og Telenor er felles problemer knyttet til data; innsamling og software, samt at man blir avhengig av nøkkelpersoner, noe Telenor erfarte da de mistet enkelte. I tillegg har de begge uttrykt at det er vanskelig å finne hva som er riktig fordelingsnøkkel. Utover det er det ikke mye som sammenfaller mellom Posten og Telenor, noe som er oppsiktsvekkende, i og med at de begge har som formål å levere produktregnskap til regulator. Man skulle gjerne anta at de ville erfare flere av de samme problemene.

Det er altså lite i de empiriske dataene som tilsier at et gitt formål med ABC-kalkylene medfører spesielle problemer, eller sagt med andre ord; det er ikke en synlig sammenheng mellom formål og problemer. Nå skal det igjen være nevnt at en slik konklusjon i dette tilfellet ikke gir grunnlag for generalisering, noe som heller ikke er hensikten med denne studien.

5.4 Dynamiske styringssystemer

I de empiriske dataene fremgår det at ABC-modellene er av ulik karakter når det kommer til systemdimensjon. Bjørnenak og Kaarbøe (2011) beskriver fire systemdimensjoner hvor man kan ha dynamikk i fokus og tid. Man kan ha systemer som er temporær eller kontinuerlig, hvilket betyr om man eksempelvis betrakter en kalkyle ad hoc, eller om man oppdaterer den løpende med jevne mellomrom (kontinuerlig). Den andre dimensjonen, fokus, handler om hvorvidt man skal implementere modellen for hele bedriften (global) eller bare for deler, slik som for ett forretningsområde. De fire dimensjonene er oppsummert i figur 5-2.

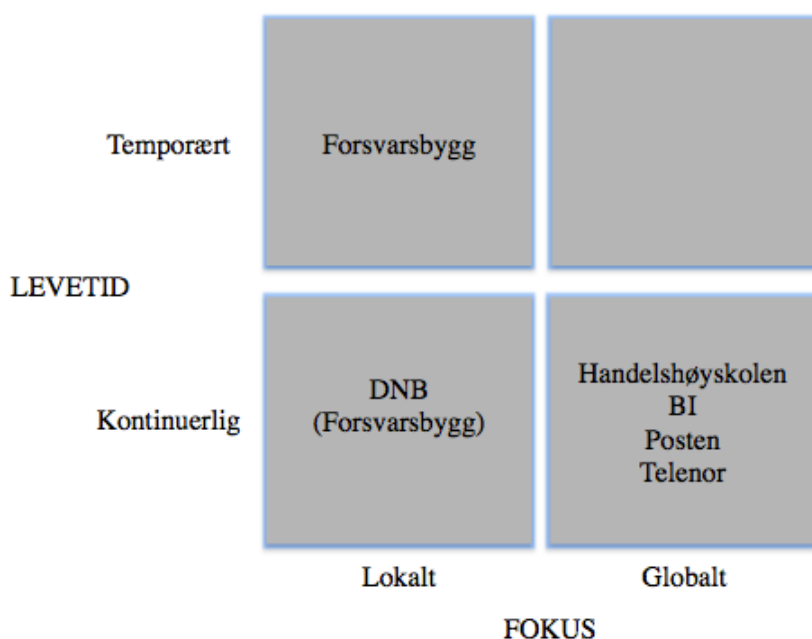


Figur 5-2 Ulike systemdimensjoner (Bjørnenak & Kaarbøe, 2011, s.28)

Slik verktøyet er tenkt, kan man innad i én bedrift ha dynamikk i styringssystemene. Det vil si at det er en form for bevegelse og at man har frihet til å gjøre det på ulike måter når man måtte ønske. Man kan eksempelvis ha et styringssystem der man gjør noe ad hoc, noe lokalt og noe globalt. Ser man på dem fem casene, kan man argumentere for at DNB har et dynamisk system, fordi de har muligheten til å utforme ABC-kalkylene forskjellig, og oppdaterer når de selv vil gjøre det. Forsvarsbygg har elementer av dynamikk, da de også har mulighet til å utforme ABC-kalkylene slik de ønsker. Dette gjelder også for Handelshøyskolen BI, som har muligheten til å flytte fokus over tid, for eksempel fra å fokusere på ABC-kalkyler for bachelorprogrammer til å fokusere på ABC-kalkyler for executiveprogrammene. Posten og Telenor derimot, har ikke et dynamisk styringssystem, fordi de må gjøre det på en bestemt måte til en fast tid ovenfor regulator, og det er dermed

ikke bevegelse i systemet. Den videre diskusjonen vil for øvrig ha en litt annen tilnærming, da den skal se nærmere på forskjeller i dynamikk mellom de fem bedriftene.

Slik de empiriske dataene fremstiller det vil ABC-modellen til både Forsvarsbygg og DNB være av lokal karakter, i og med at de ikke har én stor modell for hele virksomheten. DNBs modell er videre kontinuerlig, ettersom den brukes hele tiden og oppdateres når de ser at det er behov. Forsvarsbygg har i stor grad en temporær modell, men de har elementer av en kontinuerlig modell på enkelte områder. Handelshøyskolen BI, Posten og Telenor har alle sammen en global og kontinuerlig modell. Dette er oppsummert i figur 5-3.



Figur 5-3 Systemdimensjonen til de ulike ABC-modellene

Det som er interessant er at alle bedriftene, med unntak av Forsvarsbygg, har tilsynelatende implementert fullstendig kontinuerlige ABC-modeller. I følge Bjørnenak og Kaarbøe (2011) antydes det i en nyere studie at man anser ABC som har blitt implementert i temporære, frittstående systemer som mer nyttige enn fullintegrerte løsninger. Dette begrunnes med at disse modellene blir sett på som mer målrettede eller problemfokuserte, og er dermed ofte beslutningsorienterte verktøy. Gitt de formålene Forsvarsbygg har, kan det virke rimelig at de har en mer temporær modell. Imidlertid vil det i noen tilfeller være nødvendig med kontinuerlige modeller, som eksempelvis for Posten og Telenor, som har et krav om å levere årlige produktregnskap til PT, og det gjør at de havner i den veldig systemtunge dimensjonen, kontinuerlig-global.

Det som er spennende er å se om det er forskjellige problemer knyttet til de ulike systemdimensjonene. Selv om DNB og Forsvarsbygg ikke har nøyaktig tilsvarende systemdimensjon er det likevel naturlig å sammenligne problemene de erfarer, i og med at de begge har lokale systemer. DNB og Forsvarsbygg har ikke like formål med ABC-kalkylene, noe som fremgår av tabell 5-5. Ser man på de problemene de erfarer er det ikke mye som sammenfaller. Det som tilsynelatende er felles for dem er at de har begge hatt problemer med ansatte og fagforening når de skal implementere ABC, hvilket er veldig interessant. Begge bedriftene har en aktiv fagforening, som er opptatt av de ansattes ve og vel, og man må dermed bruke tid på å snakke med de tillitsvalgte og forankre modellen i forkant av implementeringen, slik at man unngår en misfornøyd fagforening. Det kan vanskelig konkluderes med at problemer med ansatte og fagforening skyldes at modellen er lokal. Imidlertid er det ikke utenkelig at når man fokuserer på enkelte områder kan det fort oppfattes feil av dem som verken har kjennskap til modellen eller forstår hvorfor man måler det man gjør. De stiller gjerne spørsmål om hvorfor ikke alle sammen må gjennomføre det. Med en global modell, som gjelder for hele virksomheten, kan det i så måte gjerne virke mer ”rettferdig”, for da blir alle målt og det gjøres ingen forskjell.

Handelshøyskolen BI, Posten og Telenor har alle kontinuerlige og globale modeller. I tilfellet for Posten og Telenor er ikke dette veldig overraskende i og med at de er regulert av staten. Handelshøyskolen BI derimot kunne i utgangspunktet vært i flere dimensjoner, spesielt kunne de vært temporær og lokal, i og med de bruker ABC-kalkylene blant annet til produktlønnsomhetsanalyser. Men det er altså ikke tilfellet. Hva angår problemer er det felles for dem at man har hatt problemer knyttet til de ansatte: Handelshøyskolen BI i form av at det er en frykt for å begå feil, Posten i form av at kompetansen var ekstern og følgelig ikke ble bevart i bedriften, og Telenor hadde rett og slett manglende kompetanse. Utover det er det ikke mer som direkte kan sammenlignes. Man kan si at de alle har problemer relatert til data, men det er av ulik karakter: Handelshøyskolen BI har problemer i forhold til å innsamle data. Posten derimot, har for mye data og visste ikke hvordan de skulle håndtere den. Telenor på sin side var litt mer i samme båt som Handelshøyskolen BI, men i tillegg hadde de utfordringer med å samle inn informasjon generelt om hva man måtte ha for å kunne gjennomføre implementeringen av ABC. Det er oppsiktsvekkende at det ikke er mer som er felles i denne systemdimensjonen. En global, kontinuerlig modell er omfattende og krever mye av kompetanse og ressurser, og det er mye som skal oppdateres og

vedlikeholdes. Man skulle gjerne anta at man ville sett mer av de samme problemene, som særlig knyttes til data og ressurser.

På bakgrunn av de empiriske dataene er det ikke grunnlag til å si om det er ulike problemer knyttet til de ulike systemdimensjonene.

5.5 Er T-ABC et alternativ?

Kaplan og Anderson (2004, s.5) hevder at T-ABC er en alternativ versjon av ABC-modellen, som har til hensikt å håndtere problemene man opplever med ABC. De argumenterer at den er enklere, billigere, raskere å implementere og tillater kostnadsdriverrater å være basert på ressurser som har blitt brukt.

Som vist ovenfor erfarer bedriftene mange problemer med ABC-modellen, hvilket skulle tilsi at man ville vurdert alternativer, og i den sammenheng ville T-ABC vært et naturlig sted å begynne. Det som er et interessant funn i de empiriske dataene er at intervjuobjektene hadde veldig varierende kunnskap om T-ABC, og ikke minst oppfatning av hva modellen innebærer.

Intervjuobjektet fra DNB hadde kunnskap om T-ABC og forklarte at de hadde prøvd å gjennomføre noen prosjekter med T-ABC, men de hadde fortsatt problemer med datakvalitet og –innsamling. I tillegg hadde de enda større problemer med fagbevegelsen med T-ABC, enn hva de hadde med tradisjonell ABC.

Forsvarsbygg hadde ikke vurdert T-ABC. Intervjuobjektet innrømmet at kunnskapen rundt emnet ikke var tilstrekkelig, og T-ABC ble ikke beskrevet som noe mer enn et begrep man har vært borti en gang.

Noe annet som er interessant fra de empiriske dataene er intervjuobjektet fra Handelshøyskolen BIs oppfatning om T-ABC: *”det er ikke lettere å selge inn med en gang noe heter time driven, så skal jeg love deg at folk tror at det er taylorismen som rår”*. Dette er jo egentlig motsatt av hva T-ABC handler om. Man skal jo ikke bruke den faktiske tiden for eksempel en foreleser bruker, med andre ord skal man ikke stå med stoppeklokke og måle hver gang en foreleser har en forelesning, det er akkurat det som ikke er hensikten med T-ABC. Poenget er at man skal bruke standardtider. Hvordan man finner standardtidene avhenger litt av hva det er man måler. Man kan jo finne standardtidene med en

stoppeklokke, men man må ikke bruke det. Eksempelvis kan man standardisere antall timer en foreleser skal bruke på å veilede studenter ved å bestemme at man skal bruke mellom tre og fem timer på hver student. Dette er for øvrig ikke uvanlig å gjøre på høyskoler. Det er dermed ikke utenkelig at Handelshøyskolen BI faktisk har elementer av T-ABC i produktregnskapet sitt, men at de ikke er det bevisst.

Intervjuobjektet fra Posten hevder også at T-ABC er noe de ikke har tatt tak i foreløpig, men at det er noe de har tenkt å se nærmere på. Imidlertid er det ikke urimelig å anta at Posten også har hatt, eller har, elementer av T-ABC i sine kalkyler. For eksempel handlet prosjektet med penn-pcer om å lage standarder man skulle bruke i kalkylene. Dette er i så måte noe som inngår i T-ABC.

T-ABC for Telenor er, i følge intervjuobjektet, ikke i fokus, fordi PT er tilfreds med måten Telenor leverer produktregnskapet på.

På bakgrunn av de empiriske dataene kan man konkludere med at T-ABC ikke ser ut til å ta over for ABC i disse tilfellene. Dette skyldes blant annet utilstrekkelig kunnskap, hvilket medfører at bildet man har av T-ABC ikke stemmer overens med teorien. For øvrig kan det tenkes at flere av dem har elementer av T-ABC, slik som Handelshøyskolen BI og Posten, uten at de er det bevisst, noe som igjen kan skyldes utilstrekkelig kunnskap om emnet.

5.6 Tiltak

Når T-ABC ikke er et alternativ, er det åpenbart at man må gjøre noe for å håndtere problemene man har når man implementerer ABC. Dette er også noe som fremgår i de empiriske dataene. Samtlige bedrifter har gjort tiltak slik at det skal bli mer overkommelig å implementere ABC i bedriften. Videre følger en diskusjon av det som gikk igjen hos flere, og som er viktig for å lykkes med implementeringen. I tabell 5-6 og 5-7 er det en oppsummering av de ulike tiltakene.

Bedrift	DNB	Forsvarsbygg	Handelshøyskolen BI
Tiltak	Vær proaktiv Forenklede oppdateringer Ivareta taus kunnskap	Klare definisjoner og retningslinjer IT-og økonomikompetanse Omorganisere for bedre arbeidsflyt	God kommunikasjon Inkludere fagmiljøet Ikke lage for avanserte kalkyler Kategorisere objektene

Tabell 5-6 Tiltak bedriftene har gjennomført 1

Bedrift	Posten	Telenor
Tiltak	Finn en passende software Flytt kompetansen internt Sikre konsensus Vær tidlig ute med opplæring Ikke overdriv	Presiser hva man vil ha svar på Del opp i ulike modeller Grupper produktene Forankring ovenfra Finn en passende og fleksibel software Kompetanseoverføring

Tabell 5-7 Tiltak bedriftene har gjennomført 2

Noe som fremstår som veldig viktig er at man først og fremst må sørge for at man har forankring, både hos ledelsen og de ansatte. Dette var noe samtlige bedrifter påpekte. For det første er dette viktig når man har en aktiv fagforening, slik at de er klar over situasjonen og vet hva som skal skje. Dette kan også være med på å skape en bedre tilhørighet til det nye systemet. For det andre er det viktig dersom man plutselig får beskjed om å innføre det, slik som var tilfellet for Posten og Telenor. Da er det særdeles essensielt at man har forankring ovenfra, slik at man har en kraft til å gjennomføre det. I denne sammenheng er det også viktig at man definerer og presiserer hva man vil ha svar på med kalkylen, og lager klare retningslinjer som er enkle å følge.

Et annet viktig moment knytter seg til kompetanse. ABC er for mange en kompleks modell, og det krever ressurssterke mennesker for å gjennomføre og holde orden på det. Det er viktig at de som jobber med det faktisk har kompetansen og kjenner til systemet, slik at man unngår å ansatte prosjektledere som for eksempel har manglende kunnskap om hva en aktivitet er. I tillegg er det viktig at man sørger for at man har en kompetanseoverføring, slik at man ivaretar taus kunnskap. I denne sammenheng er det en stor fordel å være tidlig ute med opplæring, fordi det kan være tidkrevende, grunnet ABC-kalkylens komplekse struktur. Man må også være observant på at ikke all kompetansen er ekstern, som tilfellet var for Posten. Det er dermed viktig å sørge for at noe av kompetansen sitter internt, slik at man sikrer at man får en bedre kontinuitet.

Videre gikk det også igjen hos flere bedrifter at modellen ikke må være for avansert. Det tar mye tid, koster mye og gir egentlig ikke bedre grunnlag for analyser. Man må ha en modell som er tilpasset bedriftens behov. Intervjuobjektet fra Telenor påpeker at det kan være en fordel å dele opp i ulike modeller, hvor man har én stor, og flere mindre som er mer scenarioanalyser, slik at man også hensyntar fremtiden. Videre argumenterte Telenor, og flere, at man bør gruppere produktene slik at man kan begrense omfanget av kalkylen.

Avslutningsvis er det viktig at man har en god software som kan håndtere all dataen og gjør at man lett kan hente informasjonen ut. Dette er ikke nødvendigvis noe en enkelt bedrift kan sørge for selv, da det krever dyktige IT-programmerere. Men dette er absolutt noe bedriften bør bruke tid på, altså å finne en god software som er tilpasset bedriftenes behov.

6. Konklusjon

I dette kapitlet presenteres en oppsummering av funn hvor man svarer på problemstillingen og tilhørende forskningsspørsmål. Deretter diskuteres begrensninger med studien. Avslutningsvis presenteres forslag til videre forskning.

6.1 Oppsummering av funn

I denne utredningen har man undersøkt hvilke problemområder DNB, Forsvarsbygg, Handelshøyskolen BI, Posten og Telenor har opplevd i forbindelse med å implementere ABC i bedriften. I så måte har den hatt til hensikt å utdype allerede eksisterende ABC-litteratur og vil forhåpentligvis være til hjelp for bedrifter som vurderer å implementere ABC, samt bedrifter som allerede har implementert. Videre besvares forskningsspørsmålene med funn fra de empiriske dataene, som i så måte vil være svar på utredningens overordnede problemstilling.

Problemstilling: *"Hva er problemene med å implementere ABC i norske tjenesteytende bedrifter?"*

Forskningsspørsmål 1: *Hva var begrunnelsen(e) for at de tjenesteytende bedriftene valgte ABC i utgangspunktet?*

Begrunnelse for å velge ABC er sterkt knyttet til hvilke formål man har med ABC-kalkylene. Felles for DNB og Handelshøyskolen BI er at et av hovedformålene med ABC-kalkylene er produktlønnsomhetsanalyse. Begge ønsket å få mer detaljerte data om hvor lønnsomme produktene deres er. DNB bruker i tillegg kalkylene til kundelønnsomhetsanalyser, mens Handelshøyskolen BI bruker det til å kontrollere prissetting. DNB og Handelshøyskolen BI bruker videre informasjonen fra ABC-kalkylene til å støtte opp under strategiske valg.

Posten og Telenor har et annet formål med ABC-kalkylene; de bruker de primært til å levere produktregnskap til Post- og Teletilsynet. Dette ble de pålagt gjennom et direktiv for å hindre at det forekommer kryssubsidiering mellom regulerte og konkurranseutsatte produkter/tjenester. Det var dermed ikke et valg de selv stod for, men et press fra regulator. Det skal for øvrig nevnes at Posten er ganske aktivitetsbasert av natur, så de hadde drevet

med innsamling av data før direktivet kom, hvilket kan argumentere for at det ikke ble en like stor overgang som eksempelvis Telenor fikk.

Forsvarsbygg er gjerne den bedriften som skiller seg mest ut ettersom hovedformålet med deres ABC-kalkyler er kostnadseffektivisering. De fikk nemlig strenge krav fra Forsvarsdepartementet som omhandlet store kostnadskutt og effektiviseringstiltak, hvilket var en utløsende faktor til å implementere ABC. Man ville dermed bruke ABC til å prise produkter/tjenester, og kartlegge hvor man hadde forbedringspotensialer, samt å unngå at man krysssubsidierer produktene/tjenestene.

I denne studien kan man dermed argumentere for at ulike formål gir ulike begrunnelser for å implementere ABC. I tre av tilfellene har man selv valgt å implementere det. Dette kan sammenlignes med det man i diffusjons-litteraturen kaller "efficient-choice perspective": Organisasjoner velger å implementere noe på bakgrunn av rasjonelle valg uavhengig av hva andre har gjort (Abrahamson, 1991). På den andre siden har man i de siste to bedriftene ikke hatt et valg, hvilket refereres til "forced-selection perspective": Her er det i interesse av større, innflytelsesrike organisasjoner, som regulatorer, å tvinge eller presse virksomheter til implementere eller avvikle systemer (Abrahamson, 1991).

Forskningsspørsmål 2: *Hvilke problemer kan man identifisere i ulike faser av implementeringen?*

Alle bedriftene har erfart flere problemer med å implementere ABC, hvorav noen problemer er sammenfallende, mens andre gjelder kun for én eller to bedrifter. Det er ikke så overraskende at man finner ulike problemer, ettersom de fem bedriftene er forskjellige både i form av hva de gjør og hvordan de utformer ABC-modellen. I det følgende presenteres noen av de problemene som gikk igjen hos flere av bedriftene.

I starten av implementeringsfasen har det for flere vært et problem at de ansatte enten har vært skeptisk til at man skal begynne å bli målt, eller at de ikke har hatt nok kunnskap om eller kjennskap til den nye modellen. DNB og Forsvarsbygg har i tillegg hatt problemer med en aktiv fagforening, som misliker at man skal måle alt de ansatte gjør, dersom det kun har til hensikt at man skal jobbe raskere og mer. Dette kan relateres til det Krumwiede (1998) omtaler som kritiske suksessfaktorer for at man skal lykkes med ABC-implementering. Et annet problem i starten var å definere modellen; hva er aktiviteter, kostnadsdrivere, objekter osv, altså data. Videre får man også bekreftet Kaplan og Andersons (2004) argument for at

presset på software-programmene øker når man legger til flere aktiviteter og lager store modeller. Flere av bedriftene syntes det var utfordrende å finne en software som kan håndtere mye data, og gi ut informasjon på en enkel måte.

Underveis i implementeringsfasen har det å innhente data og vite hva man skal inkludere i kalkylene fortsatt å være et problem for de fleste bedriftene. Man har også erfart at endringer i omgivelsene eller i organisasjonen har gjort det enda mer utfordrende, fordi kalkylen man har i utgangspunktet ikke er tilpasset omgivelsene slik de er etter en periode frem i tid, hvilket også er et av Gosselins (2007) argumenter for at ABC kan virke mot sin hensikt. Et annet problem som gikk igjen knytter seg til kompetanse. For eksempel erfarte Forsvarsbygg at flere av dem som ble satt som prosjektledere ikke hadde kompetanse til å jobbe med modellene. Posten derimot hadde problemer med at de hadde for mye ekstern kompetanse slik at man ikke fikk ivaretatt den kunnskapen de hadde. Dette så man også igjen i at man ble avhengig av nøkkelpersoner, som hadde opparbeidet mye taus kunnskap; dersom disse forsvant var det vanskelig for andre å overta ABC-modellen, fordi den er så kompleks. Det krever mye opplæring. Videre var det for bedriftene også et problem at modellen ikke var forankret verken hos ledelsen eller de ansatte. Dette gjør det veldig utfordrende å implementere modellen.

Etter man har fått implementert ABC har man utfordringer som knytter seg til det å oppdatere og vedlikeholde modellen. Den krever mye av data og ressurser, og dermed er det flere som må ta forenklede oppdateringer, avhengig av hvor mye tid og ressurser de har til rådighet.

Problemene man har funnet i de empiriske dataene sammenfaller i stor grad med det som presenteres i ABC-litteraturen. Man har bekreftet at bedriftene erfarer problemer som kan relateres til blant annet at ABC er tid- og ressurskrevende, modellen er lite dynamisk og man har et behov for flere kritiske suksessfaktorer. I tillegg har man på enkelte områder fått utdypet hva problemene egentlig omhandler. Det skal imidlertid igjen være nevnt at man finner forskjellige problemer hos bedriftene, som blant annet kan skyldes at de er ulike av natur, og har i varierende grad utfordringer med å utforme ABC-kalkylene.

Det som er interessant er at ingen av bedriftene har nevnt eksplisitt at de har problemer med å oppfylle forutsetningene om homogenitet, separabilitet og linearitet (Noreen, 1991), hvilket skyldes at de egentlig ikke tar de særlig i betraktning når de lager kalkylene. Dette

kan videre begrunnes med at alle praktiserer fullkostkalkyler, og ABC-litteraturen tilsier da at man uansett ikke vil få nøyaktige kalkyler. Med det sagt, er det grunn til å hevde at enkelte forutsetninger ikke er oppfylt for flere av bedrifter, særlig når det gjelder separabilitet. I DNB, Posten og Telenor er det høy grad av samdrift, hvilket gjør det utfordrende å koble direkte ressursbruk til produkter.

Videre har man undersøkt hvorvidt det er en sammenheng mellom formålene bedriftene har med ABC-kalkylene og problemene de har erfart. Konklusjonen er at det er lite som tilsier at en slik sammenheng er tilstede. Dette er overraskende, da man gjerne skulle anta at for eksempel bedrifter som Posten og Telenor, som må levere produktregnskap til regulator, hadde erfart mer av de samme problemene.

Det har også blitt diskutert hvorvidt bedriftene har dynamiske styringssystemer (Bjørnenak & Kaarbøe, 2011). Man argumenterer med at DNB har et dynamisk system, mens Forsvarsbygg og Handelshøyskolen BI har elementer av dynamikk i styringssystemene sine. Posten og Telenor har derimot ikke dynamiske systemer, noe som trolig henger sammen med at de er regulerte og må derfor følge gitte retningslinjer og krav. Videre så man på forskjeller i dynamikk, og sammenlignet problemene man fant i ulike systemdimensjoner. Det blir konkludert med at det ikke er grunnlag for å argumentere at det er ulike problemer knyttet til de ulike systemdimensjonene.

Forskningsspørsmål 3: *Hva blir gjort for å håndtere problemene?*

Til nå har vi sett at bedriftene har ulike formål med ABC-kalkylene, hvilket medfører at man velger forskjellige måter å utforme ABC-kalkylene på. Følgelig har bedriftene erfart ulike problemer, men det er likevel noen problemer som går igjen hos flere. Det er derfor ikke uventet at man har både ulike og lignende tiltak for å håndtere problemene.

Det som gikk igjen hos alle bedriftene var å sørge for å ha en forankring før man setter i gang implementeringen, både hos ledelsen og de ansatte. Det er viktig å snakke med ansatte og tillitsvalgte og forberede dem på hva som kommer, altså sørge for en god kommunikasjon. Man kan argumentere at dette er viktig for eksempel for Forsvarsbygg, som har veldig fokus på kostnadseffektivisering. Dette er dog ikke noe som var naturlig å gjøre i Posten og Telenor, ettersom de måtte implementere ABC uansett. Da er det ikke usannsynlig at de ansatte har en forståelse for at man må bare gjøre det. Videre er det viktig at man har en kompetanseoverføring, og starter tidlig med å opplære andre slik at man har andre til å ta

over dersom de som leder ABC-prosjektene forsvinner fra stillingen. Et annet viktig moment er at man ikke må lage for avanserte kalkyler. Det koster mye, tar mye tid og erfaring tilsier at det ikke gir bedre grunnlag for analyser. Man må holde det på et nivå hvor man har en ok detaljeringsgrad, og samtidig får god informasjon som kan brukes som beslutningsgrunnlag. Dette var gjennomgående funn hos alle bedriftene.

Eksempel på tiltak som skiller seg fra de andre bedriftene er Forsvarsbygg, som ansatte en person med både IT- og økonomikompetanse. Dette var fordi de hadde problemer med høyt motstandsnivå og forståelse hos noen av ingeniørene. Et annet tiltak som er unikt er Telenor som har delt opp i ulike modeller med scenarioanalyser. Ettersom de er en nettverksbedrift, og dermed har problemer med blant annet samdrift og separabilitet, er det lurt at man har ulike analyser, slik at man får et bedre grunnlag for å ta strategiske valg.

I og med at bedriftene erfarte problemer med ABC-kalkylene var det naturlig å spørre om man hadde vurdert å innføre T-ABC. Her var det varierende kunnskap om emnet og ikke alle hadde kjennskap til det. I tillegg var de av en ulik oppfatning om T-ABC enn hva litteraturen tilsier T-ABC å være. Et interessant funn er at DNB opplevde større utfordringer med fagforeningen når de hadde forsøkt å innføre T-ABC på et prosjekt, enn de hadde med tradisjonell ABC. Konklusjonen er at T-ABC foreløpig ikke ser ut til å være et alternativ til ABC i noen av tilfellene.

Generelt er det tydelig at ABC-modellene man har sett i de fem casene alle er tilpasset bedriftens behov og ressurser. Ingen av dem sammenfaller med ABC-modellen slik den er fremstilt i litteraturen. Det er også tydelig at ABC-modellen er kompleks, og det er mange problemer knyttet til å implementere ABC i bedriftene. Avslutningsvis skal det sies at det er mye man kan gjøre for å håndtere problemene slik at implementeringen skal bli mer overkommelig.

6.2 Studiens begrensninger/svakheter

Selv om de empiriske dataene gir mye informasjon om de ulike ABC-modellene og hvilke problemer bedriftene har erfart er det likevel begrensninger og svakheter ved denne studien som vil bli presentert i det følgende.

For det første har det vært et ikke-tilfeldig utvalg av bedrifter. Samtlige bedrifter har blitt valgt ut fra deltakelse på ABC-forum. Dette er i så måte en svakhet fordi intervjuobjektene kan ha et i overkant positivt inntrykk av ABC. Følgelig vil dette være en potensiell svakhet når problemstillingen handler om problemområder. Man er ikke garantert å få et riktig bilde av hvordan situasjonen egentlig er. Dette er også noe som fremgår av de empiriske dataene ved at bortimot et hvert problem som blir nevnt tilsynelatende har en løsning. Det er i og for seg bra, men det er ikke sikkert at det er en korrekt gjenspeiling av virkeligheten.

For det andre er intervjuobjektene de som jobber med ABC-kalkylene, og ikke de som nødvendigvis bruker de til beslutningsformål. Det er ikke utenkelig at de har en annen oppfatning av hvordan situasjonen er enn det beslutningstakerne har.

For det tredje har man kun sett på tjenesteytende bedrifter. Det er dermed ikke noe grunnlag for å si om dette kan gjelde for produksjonsbedrifter også. Nå skal det igjen være sagt at studien ikke har til hensikt å generalisere, men man får likevel en indikasjon på hva de tjenesteytende bedriftene opplever av problemer når de implementer ABC.

Til slutt har to av bedriftene vært regulert av staten, og én er underlagt staten. Dette kan være en svakhet i og med at man har ikke selv valgt å implementere ABC. Likevel ser det ikke ut til å være av særlig betydning i dette tilfellet, da flere av problemene sammenfaller med de som ikke er regulert.

6.3 Forslag til videre forskning

Av studien fremgår det at det er mange problemer knyttet til å implementere ABC. I denne sammenheng kunne det vært interessant å undersøke om man har kausale sammenhenger med for eksempel hvilke formål man bruker ABC-kalkylene til og hvilke problemer man har. Her kan man eksempelvis sende ut spørreundersøkelser til bedrifter som har implementert ABC. Fordelen med å bruke spørreundersøkelse er at man får predefinerte formål og problemområder, slik at det blir lettere å sammenligne resultatene.

Det kan også være interessant å ta videre det med systemdimensjoner, hvor man igjen ser hvorvidt det eksisterer sammenhenger mellom problemer og systemdimensjonen til ABC-modeller gjennom et kvantitativt studie. Bjørnenak og Kaarbøe (2011, s.28) refererer til en studie som antyder at ABC i temporære frittstående systemer ansees mer nyttige enn i fullintegrerte løsninger. Da kan det være spennende å finne ut om det har en sammenheng med at man eksempelvis har problemer som er lettere å håndtere i mer temporære modeller etc.

Videre kunne man se på problemer med ABC i én type sektor, som for eksempel bank, høyskole etc., slik at man får mulighet til å øke den eksterne validiteten og generalisere resultatene for den aktuelle sektoren, slik at de kan brukes direkte til å bistå andre tilsvarende bedrifter som har lyst til å implementere ABC.

Noe annet som kunne vært interessant er å ha en tidsstudie på bedrifter som har planer om å implementere ABC og følge dem gjennom hele implementeringsprosessen. Da vil man få en veldig god dokumentasjon underveis, og sikrer dermed at man ikke baserer studien på oppfattelse og selektiv hukommelse. I tillegg kunne man intervjuet flere i bedriften, som for eksempel de som faktisk bruker ABC-kalkylene som beslutningsverktøy, og ikke bare de som lager dem.

7. Kilder

7.1 Litteratur

- Abrahamson, E. (1991): "Managerial fads and fashions: The diffusion and rejection of innovations", *Academy of Management Review*, (16), no.3, s.586-612
- Anderson, S.W. (1995): "A Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity Based Costing Implementation at General Motors, 1986-1993", *Journal of Management Accounting Research*, (7), s. 1-51
- Argyris, C. & Kaplan, R.S. (1994): "Implementing New Knowledge: The Case of Activity-Based Costing", *Accounting Horizons*, (8), no.3, s.83-105
- Bergstrand, J. (2009): "Accounting for Management Control", 1.utg. Lund: Studentlitteratur
- Bjørndal, M., Bjørnenak, T. & Johnsen, T. (2003): "Aktivitetsbasert kalkulasjon for regulerte tjenester. Erfaringer, prinsipielle retningslinjer og mulig anvendelse for nettvirksomhet i kraftsektoren", *SNF-rapport nr. 33/03*
- Bjørnenak, T. (1993): "ABC – hva er D? Grunnleggende prinsipper i aktivitetsbasert kalkulasjon", *Praktisk økonomi & ledelse*, (9), nr.2, s.15–22
- Bjørnenak, T. (1994): "Aktivitetsbasert kalkulasjon. Teknikk, retorikk, innovasjon og diffusjon". Avhandling for graden dr. oecon. NHH, Bergen: Fagbokforlaget
- Bjørnenak, T. (1997): "Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway", *Management Accounting Research*, (8), s.3-17
- Bjørnenak, T. (2003): "Strategisk økonomistyring - en oversikt", *MAGMA - Econas tidsskrift for økonomi og ledelse*, 2/03, s.21-28
- Bjørnenak, T. (2011): Forelesningsnotater i BUS401 - Strategiske lønnsomhetsanalyser og prising, høsten 2011. NHH, Bergen
- Bjørnenak, T. & Kaarbøe, K. (2011): "Dynamiske styringssystemer- hva er det?", *MAGMA - Econas tidsskrift for økonomi og ledelse*, 5/11, s.22-30
- Blakset, H. (2005): "Utforming og bruk av KPP i norsk helsevesen", *SNF-rapport nr. 29/05*
- Cooper, R. & Kaplan, R.S. (1992): "Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage", *Accounting Horizons*, s.1-13
- Datar, S. & Gupta, M. (1994): "Aggregation, Specification and Measurement Errors in Product Costing", *The Accounting Review*, (69), no.4, s.567-591
- Drury, C. & Tayles, M. (1994): "Product costing in UK manufacturing organizations", *The European Accounting Review*, (3), s.443-469

-
- Gosselin, M. (1997): "The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing", *Accounting, Organizations and Society*, (22), no.2, s.105-122
- Gosselin, M. (2007): "A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences". I: Chapman, C.S., Hopwood, A.G. & Shields, M.D. *Handbook of Management Accounting Research*, s.641-671. Oxford: Elsevier
- Gupta, M. & Galloway, K. (2003): "Activity-based costing/management and its implications for operations management", *Technovation*, (23), no.2, s.131-138
- Hansen, O.B. (2006): "Utviklingen av modeller i lærebøker innen management accounting de siste 20 årene", *MAGMA - Econas tidsskrift for økonomi og ledelse*, 3/06
- Horngren, C.T., Bhimani, A., Datar, S.M. & Foster, G. (2005): "Management and cost accounting", 3.edition. Harlow: Financial Times/Prentice Hall
- Horngren, C.T., Bhimani, A., Datar, S.M. & Foster, G. (2008): "Management and cost accounting", 4.edition. Harlow: Pearson Education Limited
- Horngren, C.T., Datar, S.M. & Rajan, M.V. (2012): "Cost Accounting. A Managerial Emphasis", 14.edition. Essex: Pearson
- Horngren, C.T. & Foster, G. (1991): "Cost Accounting. A Managerial Emphasis", 7. edition. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice - Hall International
- Innes, J. & Mitchell, F. (1995): "A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies", *Management Accounting Research*, (6), no.2, s.137-153
- Innes, J., Mitchell, F. & Sinclair, D. (2000): "Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results", *Management Accounting Research*, (11), s.349-362
- Ittner, C.D., Larcker, D.F. & Randall, T. (1997): "The Activity-Based Cost Hierarchy, Production Policies and Firm Profitability", *Journal of Management Accounting Research*, (9), s.143-162
- Jacobsen, D.I. & Thorsvik, J. (2007): "Hvordan organisasjoner fungerer", 3.utg. Bergen: Fagbokforlaget
- Johnson, H.T. & Kaplan, R.S. (1987): "Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting", Boston: Harvard Business School Press
- Kaplan, R.S. (1986): "Accounting Lag: The Obsolescence of Cost Accounting Systems", *California Management Review*, (28), no.2, s.174-199
- Kaplan, R.S. & Anderson, S.R. (2004): "Time-Driven Activity-Based Costing". Working paper. s.1-18

- Kennedy, T. & Affleck-Graves, J. (2001): "The Impact of Activity-Based Costing Techniques on Firm Performance", *Journal of Management Accounting Research*, (13), s.19-45
- Krumwiede, K.R. (1998): "The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors", *Journal of Management Accounting Research*, (10), s.239-277
- Lillis, A.M. & Mundy, J. (2005): "Cross-Sectional Field Studies in Management Accounting Research - Closing the Gaps between Surveys and Case Studies", *Journal of Management Accounting Research*, (17), s.119-141
- Merchant, K.A. & Manzoni, J.F. (1989): "The Achievability of Budget Targets in Profit Centers: A Field Study", *The Accounting Review*, (64), no.3, s.539-558
- Noreen, E. (1991): "Conditions Under Which Activity-Based Cost Systems Provide Relevant Costs", *Journal of Management Accounting Research*, (3), s.159-168
- Nonaka, I. (1994): "A Dynamic Theory of Organizational Knowledge Creation", *Organization Science*, (5), no.1, s.14-37
- Robson, C. (2002): "Real World Research", 2.edition. Oxford: Blackwell
- Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2009): "Research methods for business students", 5.edition. Essex: Pearson Education
- Yin, R.K. (2003): "Case Study Research. Design and Methods", 3.edition. London: Sage

7.2 Internettkilder

ABC-forum (2012): *ABC Forum* [Internett]. Tilgjengelig fra: <<http://www.abc-forum.no>> [Nedlastet 16.oktober 2012].

Becker, C.L. (2012): ”*Supertall fra DNB*” [Internett], Dagens Næringsliv. Tilgjengelig fra: <<http://www.dn.no/forsiden/resultater/article2493936.ece>> [Nedlastet 29.oktober 2012].

Oslo Børs: *Oslo Børs* [Internett]. Tilgjengelig fra: <<http://www.oslobors.no>> [Nedlastet 9.desember 2012].

Proff.no: Nøkkeltall for norske bedrifter [Internett]. Tilgjengelig fra: <<http://www.proff.no>> [Nedlastet 10.oktober 2012].

Sending, Aa. (2009): ”Økonomistyring 2”. Bergen: Fagbokforlaget. *Tilleggskapittel om ABC* [Internett]. Tilgjengelig fra: <<http://www.aagesending.no/okstyr2.htm>> [Nedlastet 22.oktober 2012].

Årsrapport Forsvarsbygg (2011): Tilgjengelig fra: <<http://www.forsvarsbygg.no/Global/Årsrapporter/Forsvarsbyggs%20årsrapport%202011.pdf?epslanguage=no>> [Nedlastet 5.november 2012].

Årsrapport Posten (2011): Tilgjengelig fra: <http://www.postennorge.no/aarsrapport/resultater> [Nedlastet 29.oktober 2012].

Årsrapport Telenor (2011): Tilgjengelig fra: <<http://telenor.com/investor-relations/reports/?2011>> [Nedlastet 30.oktober 2012].

Hjemmesider

DNB: Tilgjengelig fra: <<https://www.dnb.no>> [Nedlastet 29.oktober 2012].

Forsvarsbygg: Tilgjengelig fra: <<https://www.forsvarsbygg.no>> [Nedlastet 5.november 2012].

Handelshøyskolen BI: Tilgjengelig fra: <<https://www.bi.no>> [Nedlastet 29.oktober 2012].

Posten: Tilgjengelig fra: <<https://www.posten.no>> [Nedlastet 29.oktober 2012].

Telenor: Tilgjengelig fra: <<https://www.telenor.no>> [Nedlastet 30.oktober 2012].

8. Vedlegg

8.1 Vedlegg 1 - Intervjuguide

- Kort presentasjon av intervjuerne og bakgrunnen for forskningen
- Presentasjon av tema og problemstillinger som skal berøres
- Forklare at resultatene kan anonymiseres ved ønske om det
- Tidsbruk og hvordan intervjuet er oppbygd
- Godkjennelse av bruk av diktafon og notater
- Eventuelle spørsmål om intervjuet fra respondenten

Underpunktene i kursiv er bare ment for å være til hjelp hvis man står fast

Individuelle spørsmål

1. Er det OK at vi offentliggjør navn på bedriften i utredningen?
2. Gi en **kort** beskrivelse av virksomheten
3. Hvilken stilling har du i bedriften?
 - a. Hvilke arbeidsoppgaver har du?
4. Hvor lenge har du jobbet med ABC?

Litt om bakgrunn til ABC i bedriften

5. Når startet dere med ABC i bedriften?
 - a. Eventuelt oppfølging: Hvor langt er dere i implementeringsprosessen (Hvis de er nye i gamet)
6. Hvilken rolle har du i implementeringsprosessen? (Ikke spør om dette hvis personen har jobbet der færre år enn de har holdt på med ABC)
7. Hvor kom inspirasjonen til å starte med ABC fra? Hvem tok initiativet?
 - a. Hadde dere kontakt med andre bedrifter/personer?
 - *Fordi andre gjorde det (fad og fashion)*
 - *Vi ble fortalt at vi måtte begynne med det*
 - *Vi trengte et nytt kostnadskalkuleringssystem*
 - *Prising av produkter*
 - *Andre årsaker?*

Om ABC i bedriften

8. Kan du gi en beskrivelse av dagens ABC-system?
 - *Antall kostnadsdrivere, antall aktiviteter, for hele eller deler av bedriften etc.*
 - *Hvordan velger dere aktiviteter og kostnadsdrivere?*
 - *Hvordan fordeler dere kostnadene til aktivitetene?*
 - a. Hva gjør dere med ledig kapasitet? Trekker dere den ut?

- b. Benytter dere kostnadshierarkiet- bedriftsnivå eller full fordeling?
9. I hvilken grad påvirker ABC beslutninger relatert til:
- a. Produkt (design, pris, outsourcing, produktlønnsomhetsanalyser etc)
 - b. Kunde (kundesegment, kundelønnsomhetsanalyser)
 - c. Forretning (planlegging, budsjettering, lønnsomhets/prestasjonsmål)

Problemer med ABC

10. Hvilke problemer opplevde dere helt i starten av ABC-implementeringen?
11. Hvilke problemer opplevde dere underveis/mens det pågikk?
12. Hvilke problemer opplever dere ifm oppdatering/vedlikehold?
13. Hva anser dere som de største utfordringene/begrensningene med et ABC-system?
- a. *Avhengighet av nøkkelpersoner?*
 - b. *Tekniske vs organisatoriske*
 - c. *Identifisere aktiviteter og kostnadsdrivere*
 - d. *Oppfylle betingelsene om linearitet, separabilitet og homogenitet*
 - e. *Dyrt å implementere og vedlikeholde/oppdatere*
 - f. *Andre grunner?*
14. Hva har dere gjort for å håndtere utfordringene?

Fremtid

15. Har dere fortsatt ABC? Hvis ikke: Hvorfor sluttet dere med det?
16. Hvis dere fortsatt har ABC: Har dere vurdert å avvikle ABC, i såfall; hvorfor?
17. Hva vil dere eventuelt bytte det ut med?

Annet

18. Benytter dere ABC i sammenheng med andre systemer, eks TQM etc.?
19. Har dere noen tanker om hvorfor det er så lave adopsjonsrater av ABC generelt?
20. Synes du det er verdt å bruke tid å krefter på ABC? Sagt med andre ord; kan man si noe om kostnadene og nytteeffekten av ABC?

Tusen takk for at du tok deg tid til å prate med oss! Er det noe du vil legge til som du tror kan være interessant for oss og denne utredningen?